

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR
SEDE ECUADOR**

AREA DE DERECHO

**PROGRAMA DE MAESTRIA
EN DERECHO**

MENCION EN DERECHO TRIBUTARIO

**PROBLEMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO
FRENTE AL COMERCIO ELECTRÓNICO**

MARCO ALBAN ZAMBONINO

2002

Al presentar esta tesis como uno de los requisitos previos para la obtención del grado de magíster de la Universidad Andina Simón Bolívar, autorizo al centro de información o a la biblioteca de la Universidad para que haga de esta tesis un documento disponible para su lectura según las normas de la Universidad.

Estoy de acuerdo en que se realice cualquier copia de esta tesis dentro de las regulaciones de la Universidad, siempre y cuando esta reproducción no suponga una ganancia económica potencial.

También cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar los derechos de publicación de esta tesis, o de partes de ella, manteniendo mis derechos de autor, hasta por un periodo de treinta meses, después de su aprobación.

Quito, 22 de noviembre de 2002

Marco Albán Zambonino

**UNIVERSIDAD ANDINA SIMON BOLIVAR
SEDE ECUADOR**

AREA DE DERECHO

**PROGRAMA DE MAESTRIA
EN DERECHO**

MENCION EN DERECHO TRIBUTARIO

**PROBLEMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO
FRENTE AL COMERCIO ELECTRÓNICO**

MARCO ALBAN ZAMBONINO

**TUTOR:
DR. JOSE VICENTE TROYA JARAMILLO**

QUITO, 2002

Resumen:

La presente tesis pretende hacer una revisión de los principales problemas a los que se ve avocado el derecho tributario frente al desarrollo del comercio electrónico, en especial se refiere a conceptos, instituciones y principios, tales como: la soberanía, soberanía fiscal, principio de reserva legal, el establecimiento permanente, los sistemas impositivos actuales y los sistemas alternativos, específicamente, el *bit tax*.

Se realiza un análisis a la luz de la doctrina, de documentos y legislación emitidos por países como Estados Unidos de Norteamérica, España, Ecuador; de organismos supranacionales o internacionales, como lo son la Unión Europea y la OCDE.

Se resalta la contradicción que existe entre la posición de países de mayor desarrollo económico frente a la de aquellos de menor desarrollo, que al tener las mismas necesidades de recursos, pero distintos intereses, confrontan criterios de imposición, por lo que la discusión se centra en la primacía del criterio de la residencia o el de la fuente.

Dedicatoria:

*Con todo mi amor,
para Laury y Alex Xavier,
motivo e inspiración de mi trabajo.*

Marco

Agradecimiento:

Mi especial gratitud al Dr. José Vicente Troya Jaramillo, que con sus amplios conocimientos sobre el Derecho Tributario, ha tenido la gentileza de dirigir este modesto trabajo.

Mi agradecimiento al Dr. César Montaña, Coordinador de la Maestría de Derecho, quien ha sabido apoyarme y facilitarme importante material sobre la materia.

Así mismo, agradezco a los profesores y personal del Área de Derecho, y de la Universidad, por su atenta predisposición para conmigo.

Tabla de Contenido:

<i>Resumen:</i>	4
<i>Dedicatoria:</i>	5
<i>Agradecimiento:</i>	6
<i>Introducción:</i>	8
 <i>Capítulo I</i>	10
<i>La potestad tributaria estatal y el comercio electrónico</i>	10
1.1. <i>La noción actual de soberanía.-</i>	10
1.2. <i>Definición de soberanía fiscal y de potestad tributaria.-</i>	17
1.3. <i>La potestad tributaria estatal, los convenios internacionales y el comercio electrónico.-</i> 23	
1.4. <i>La territorialidad de la ley y los convenios tributarios internacionales.-</i>	26
1.4.1. <i>La territorialidad de la ley y el comercio electrónico.-</i>	32
1.5. <i>El principio de reserva legal y los tratados tributarios internacionales respecto del comercio electrónico.-</i>	34
 <i>Capítulo II</i>	40
<i>El domicilio fiscal, la residencia y los establecimientos permanentes frente al comercio electrónico.</i> ..	40
2.1. <i>El domicilio.-</i>	40
2.1.1. <i>El domicilio según el Código Civil ecuatoriano.</i>	41
2.1.2. <i>El domicilio según el Código Tributario ecuatoriano.-</i>	42
2.1.3. <i>El domicilio tributario y su importancia.-</i>	44
2.1.4. <i>La importancia del domicilio fiscal.-</i>	45
2.2. <i>La residencia.-</i>	47
2.3. <i>El establecimiento permanente.-</i>	49
2.3.1. <i>Origen.-</i>	49
2.3.2. <i>Definición.-</i>	52
2.3.3. <i>El Establecimiento Permanente en el Modelo de Convenio de la OCDE (2000) y en la legislación interna ecuatoriana.</i>	56
2.4. <i>Los establecimientos permanentes y el comercio electrónico.-</i>	62
2.4.1. <i>¿Los servidores de hospedaje de páginas web constituyen establecimiento permanente?</i>	71
 <i>Capítulo III</i>	81
<i>El comercio electrónico frente a los sistemas impositivos actuales</i>	81
3.1. <i>¿Es el comercio electrónico un factor de desarrollo económico, que merezca un tratamiento tributario especial?</i>	81
3.2. <i>La posibilidad técnica de gravar el comercio electrónico.-</i>	87
3.2.1. <i>El comercio electrónico frente al sistema de impuestos directos.-</i>	90
3.2.2. <i>Los impuestos indirectos y su gravabilidad en el comercio electrónico.-</i>	97
3.2.3. <i>El bit tax: como un sistema alternativo frente a los vigentes sistemas impositivos.-</i>	106
3.3. <i>Criterios de conveniencia o perjuicio para gravar el comercio electrónico.-</i>	117
3.3.1. <i>La posición de diferentes organismos.-</i>	118
a) <i>Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).-</i>	118
b) <i>Los Estados Unidos de Norteamérica.-</i>	119
c) <i>La Unión Europea.-</i>	121
 <i>Conclusiones:</i>	124
<i>Recomendaciones:</i>	128
<i>Bibliografía:</i>	131

Introducción:

Con el presente trabajo pretendo contribuir, en una pequeña parte, a la discusión doctrinaria del Derecho Tributario, enfrenta sus instituciones rígidas con realidades cambiantes a un acelerado ritmo, debido al avance de la tecnología y el desarrollo de las telecomunicaciones, el desarrollo de sistemas de integración y procesos de globalización, y por la utilización generalizada del Internet.

Con este fin consideré que es pertinente analizar, si el comercio electrónico como actividad mercantil debe ser adecuado a las instituciones tradicionales del derecho, en este caso del Derecho Tributario; y en especial del Derecho Internacional Tributario; o, si al contrario, el derecho debe ir desarrollando sus conceptos para adecuarlos a la siempre agitada realidad comercial.

El primer capítulo se refiere a la potestad tributaria estatal frente al comercio electrónico, toda vez que conceptos claves, como el de soberanía, están siendo reformulados para concebir al poder soberano, ya no como absoluto sino como un conjunto de potestades, dentro de las cuales se encuentra la potestad tributaria, que permite gravar con tributos las actividades de los particulares, sin embargo, esta potestad tampoco es absoluta, sino que se lo considera en una forma relajada, esto es, que la potestad tributaria puede ser ejercida por otros órganos internos o supranacionales.

La potestad tributaria para poder gravar el comercio electrónico, confronta especiales problemas por la territorialidad de las leyes, que no pueden exigir su cumplimiento fuera de sus límites; y, respecto del principio de reserva legal, por cuanto a través de decisiones de órganos supranacionales o de convenios internacionales, que no tienen el trámite previsto en la Constitución, se puede imponer tributos, establecer exenciones o modificar el ordenamiento jurídico tributario nacional.

El capítulo II se refiere al problema del comercio electrónico frente a la residencia y a la nueva concepción del establecimiento permanente, para ello, se estudia las instituciones del domicilio tributario y la residencia. Se analiza, el origen y el tratamiento normativo que a nivel nacional e internacional tiene el establecimiento permanente, del estudio realizado se resalta la constante discusión que se lleva a cabo a nivel internacional, para imponer el criterio de la fuente o de la residencia, siendo el caso particular que, conforme la definición del establecimiento permanente sea más restringida o amplia, se llega a estar más cerca de uno de los dos criterios de imposición mencionados.

En el capítulo III se hace una presentación de la forma como los sistemas impositivos actuales, que fundamentalmente se pueden reducir a imposición directa e imposición indirecta, son gravemente cuestionados por el comercio electrónico, ya que fueron diseñados para el comercio de bienes tangibles y no avanzan a reflejar la realidad de la transacción de intangibles, así como no resuelven la calificación básica, si se trata de bienes o de servicios, lo que cambia dramáticamente la imposición correspondiente. Se hace un especial análisis del *bit tax* como sistema alternativo de imposición, que ha sido rechazado totalmente por los países más desarrollados económicamente, pero que considero debería ser tomado en cuenta como base para propuestas de sistemas alternativos, toda vez, que si se reconoce que los sistemas actuales son insuficientes e inadecuados, es necesario determinar otros, que respondan a los principios fundamentales del derecho tributario.

Espero que este pequeño aporte sirva para fomentar la discusión respecto de este apasionante tema, y sobre el que debemos estar más preparados, pues el futuro inmediato nos exige negociar la repartición de rentas por el comercio electrónico a nivel internacional, y no cabe encontrarnos sin la debida preparación, pues deberíamos más bien, tener políticas tributarias y propuestas listas, para poder defender una posición que no sea desfavorable.

Capítulo I

La potestad tributaria estatal y el comercio electrónico

1.1. La noción actual de soberanía.-

En la bibliografía especializada sobre el comercio electrónico, que hemos podido revisar, ha sido muy difícil encontrar que los autores hagan una referencia directa entre lo que es, la potestad tributaria y el comercio electrónico, siendo lo usual que directamente se trate de los problemas que subyacen, tales como los referidos al establecimiento permanente, la relación con los impuestos directos o indirectos, sistemas fiscales alternativos, así como otros similares y relacionados.

Sin embargo, no desisto en la idea de considerar el tema del presente capítulo como fundamental para entender todo el problema del derecho tributario frente a esta nueva realidad que es el comercio electrónico; toda vez que, no es un fenómeno aislado sino que se desarrolla concomitantemente, y como fruto mismo, de las condiciones particulares en las que se desenvuelve el mundo actual.

Así, no es el simple aparecimiento de una nueva o “novedosa” forma de comercio, sino que constituye el reflejo de una nueva forma de vida, donde muchos de los conceptos básicos que se habían mantenido inalterables por siglos, como por ejemplo: la potestad tributaria, la residencia, el establecimiento permanente, etc., hoy se ven removidos,

pasando de un estado nacional hacia un estado sin fronteras como resultado del tan mentado, proceso de globalización dentro de una *sociedad de la información*.¹

Hortalà i Vallvé considera que la Internet establece una relación interactiva entre los hombres y mujeres y su realidad productiva, en un espacio virtual donde la imaginación, los sueños y las ideas parecen convertirse en realidad bajo la red informática de la aldea global, dispuesta a concretizarse —o mejor dicho a materializarse— en bienes de consumo y servicios inmediatamente disfrutables. La noción de espacio temporal —tal y como ha sido siempre concebida— se desvanece, y sin esa concepción los principios de fiscalidad internacional resultan inadecuados, inmediatamente obsoletos, vinculados a un tiempo anterior en el que la “fiscalidad” de los bienes parecía garantizar la salvaguardia de las exacciones fiscales.²

Dentro de este marco fáctico, el mismo concepto de soberanía, que se lo había considerado tan absoluto, esta siendo sometido a revisión. Por ello, para poder llegar a hacer una relación acerca de la potestad tributaria estatal, debemos determinar su origen y justificación, por eso es necesario referirnos en primer término a la soberanía, y sobre todo determinar su concepción actual.

Hasta hace poco, la soberanía de un Estado era entendida desde una visión absolutista, muy acorde con el concepto de estado nacional, pero debido a los diferentes procesos de globalización, integración económica y avance tecnológico, ese concepto ha ido cambiando y hoy la soberanía tiene una visión diferente, entendida como un conjunto de potestades y competencias.

¹ Para referirse a esta nueva realidad, encontramos términos como *sociedad del conocimiento*, *sociedad virtual*, *economía digital*, *mundo virtual*, *cybereconomía*, *cyberespacio*, *autopista de la información*, entre otros muchos.

La soberanía es un concepto político más que jurídico. El Art. 1 de la Constitución Política define al Ecuador como un estado *soberano* y manifiesta que la *soberanía radica en el pueblo*³.

Pero del campo político pasa inmediatamente al ámbito jurídico, toda vez que la soberanía como atributo propio del estado, es la que le da sustento a todo el ordenamiento jurídico. Juan Martín Queralt nos dice que: *El Estado, en cuanto tal, se sitúa como creador y fuente del derecho constituido, en una posición prevalente, porque es él la fuente de todo derecho*⁴

Respecto del origen del término soberanía, Catalina García Vizcaíno señala: “Pareciera que antes de la expresión “soberanía” (*souveraineté*”, derivada de *souverain*”, que significa “soberano”, derivado, a su vez, del latín medieval *“superanus”*, de *“super”*, “encima”. “sobre”) apareció “soberano”.⁵

Por lo que, por su origen monárquico, la soberanía fue concebida como poder absoluto, de ahí su concepto absolutista que se mantenía casi hasta nuestros días. Julio César Trujillo nos explica lo siguiente:

² Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccatagliata y Piergiorgio Valente, *La fiscalidad del comercio electrónico*, Valencia, CISS-Praxis, 2000, p. 19.

³ Constitución Política de la República del Ecuador, Art. 1.- *El Ecuador es un estado social de derecho, soberano, unitario, independiente, democrático, pluricultural y multiétnico. Su gobierno es republicano, presidencial, electivo, representativo, responsable, alternativo, participativo y de administración descentralizada.- La soberanía radica en el pueblo, cuya voluntad es la base de la autoridad, que ejerce a través de los órganos del poder público y de los medios democráticos previstos en esta constitución. (incisos primero y segundo).*

⁴ Juan Martín Queralt, “La potestad tributaria” en *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Temis, 2000, p. 145.

⁵ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídica. Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2da. ed., 1999, Tomo I, p. 220.

*Bajo la influencia de Rousseau, aun autores modernos atribuyen a la soberanía del estado las siguientes características: única, en el mismo territorio no puede haber más que un soberano; absoluto e indivisible, el estado es o no es soberano, no caben grados en ella, ni es posible que comparta la soberanía con otros poderes; inalienable, no puede ser delegada, cedida, enajenada sin que el soberano deje de serlo; permanente e imprescriptible, no se agota con su ejercicio y existe mientras existe el estado, e incondicional.*⁶

Estas características coinciden con la concepción de soberanía absoluta, pero que en la actualidad han perdido vigencia, entre otros motivos por los ya manifestados, esto es, por el desarrollo de la democracia, la globalización mundial, los procesos de integración regionales y subregionales; y, el acelerado avance de la tecnología que permite el creciente desarrollo de nuevas formas económicas como sucede con el comercio electrónico.

Vista como una cualidad esencial del estado, *soberanía significa que el estado no está sujeto a ninguna autoridad superior, lo que equivale a independencia; significa además que es el máximo poder dentro de su territorio, que se impone a todos los grupos y personas, que pueden emplear la coacción sobre quienes están sometidos a su poder, en ese sentido es sinónimo de “supremacía”; y, en tercer lugar, que puede decidir, por sí solo, la forma de su propia organización, el régimen de su gobierno y el sistema económico que a bien tenga, eso es su “autodeterminación”.*⁷

Héctor Villegas define y caracteriza a la soberanía de la siguiente forma: Para la ciencia política, la soberanía significa “estar por encima de todo y de todos”. Quien la ejerce tiene el poder de mando, al cual deben obediencia los sometidos a tal poder. La soberanía es “suprema” porque no se concibe autoridad superior a ella; es “independiente” porque no

⁶ Julio César Trujillo, *Teoría del Estado en el Ecuador, estudio de derecho constitucional*, Quito, Corporación Editorial Nacional / UASB, 1994, p. 63.

⁷ Ibídem, p. 62

existe sujeción al mando de otra potencia; es “perpetua”, porque se ejerce sin interrupciones y no tiene término de vigencia.⁸

Conforme Antonio Remiro Brotons, el principio fundamental de la soberanía del Estado responde a la idea de *función*: la soberanía es el conjunto de competencias atribuidas al Estado por el DI (Derecho Internacional), ejercitables en un plano de independencia e igualdad respecto de los otros Estados. Su manifestación más importante en las relaciones internacionales es la capacidad de los Estados para obligarse con otros y empeñar su responsabilidad internacional en caso de incumplimiento.⁹

Carlos López Espádafor, nos dice que según Díez de Velasco *la soberanía no se concibe hoy como un todo indivisible; la soberanía se ve hoy día como un conjunto de atribuciones y competencias. Y entre las competencias ejercitadas por el Estado se pueden encontrar competencias de carácter territorial, que hacen referencia a las cosas que se encuentran dentro de su territorio y a los hechos que en éste acaezcan, y competencias de carácter personal, que se refieren a las personas que habitan en territorio estatal, sean nacionales o extranjeras, o a personas determinadas, con independencia del hecho de que se encuentren o no en el territorio del Estado.*¹⁰

Encontramos así una visión de la soberanía estatal, que le permite al estado decidir en última instancia por sobre cualquier otro poder, pero así debemos distinguir, desde otro punto de vista, una soberanía hacia el exterior donde el estado es capaz de autodeterminarse, y por lo tanto, de resolver frente a otros estados¹¹, con los cuales, en

⁸ Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2002, p. 288.

⁹ Antonio Remiro Brotons, *Derecho Internacional*, Madrid, Mc Graw-Hill, 1997, p. 75.

¹⁰ Carlos López Espádafor, *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, Madrid, McGraw-Hill, 1995, p. 6.

¹¹ Según Antonio Remiro Brotons, en la medida en que la subjetividad internacional ha ido dejando de ser considerada como una *pertenencia* de la soberanía para ser concebida como un procedimiento de atribución de

virtud de la misma soberanía, ya no se lo entiende como supremo, sino más bien en condición de igualdad frente a los otros estados, que también ostentan su propia soberanía. La soberanía, en efecto, es el poder de decisión en última instancia y, como tal, su proyección no se limita al orden internacional sino que también tiene indudable expresión en el orden interno.

Julio Tobar Donoso plantea la pregunta si ¿hay soberanía interna y externa? a lo cual, remitiéndose a Esmein dice *que la soberanía tiene dos fases: la **soberanía interior**, o el derecho de mandar a todos los ciudadanos que componen la nación y aún a todos los que residen en el territorio nacional; y la **soberanía exterior**, o el derecho de representar a la nación o de obligarla en sus relaciones con las otras naciones.* Luego continúa manifestando que según Carré de Malberg, la soberanía externa tiene *un alcance simplemente negativo; en cambio, la interna cobra significación positiva, equivalente a **summa potestas**.* Pero, este autor concluye que, si la soberanía se reduce a una relación de poderes para ver cual es superior, es *absurdo hablar de soberanía **exterior**, porque en esta órbita no hay superioridad; existe independencia recíproca.* Lo que sucede en lo internacional es una simple cuestión de conocer quien puede entrar a negociar, es decir, quien tiene la facultad de decidir en última instancia y no necesita de ulteriores consultas o aprobaciones, quien puede acudir sin intermediarios.¹²

derechos y obligaciones dentro de un ordenamiento jurídico determinado, la sociedad internacional se ha abierto a otros sujetos que, no son necesariamente idénticos en cuanto a su naturaleza y estatuto. Entre los nuevos sujetos han de mencionarse, en primer lugar, las Organizaciones internacionales o interestatales; *fuerzas transnacionales* incluso *globales*, que tienden a escapar al control de los Derechos internos sin penetrar aún decididamente en el Derecho Internacional: partidos políticos, asociaciones y fundaciones, grupos de presión de todas clases, sociedades internacionales, empresas multinacionales y la gama variadísima de organizaciones no gubernamentales (ONG) que permiten el alistamiento de hombres y recursos por encima o al margen de los Estados. Además, que el *ser humano*, en el extremo de la individualidad, y la *humanidad*, en el de la globalidad, son las referencias esenciales de valoración de las normas internacionales, de sus objetivos y misiones. La *humanización* del Derecho Internacional, con independencia de la valoración que se haga de sus aplicaciones, no exige sin embargo recurrir a la atribución de personalidad internacional a los *seres humanos* y a la *humanidad*, un símbolo propio de un auto sacramental, para la satisfacción de tales misiones y objetivos. Es evidente que las personas adquieren derechos y obligaciones por los Tratados internacionales. Antonio Remiro Brotons, Op. Cit., p. 41.

¹² Julio Tobar Donoso, *Elementos de Ciencia Política*, 4ta. ed., Quito, Educ. 1981, pp. 287-288

A pesar de opiniones en contrario, como la expuesta, la doctrina ha aceptado, en forma mayoritaria, que la soberanía también se manifiesta en lo exterior, pese a que según su origen no es el poder superior, sino al contrario un poder de igualdad, que le permite acudir en las mismas condiciones con otros estados, pero que coincide con la concepción de soberanía como principio de autodeterminación de cada estado, quien no tenga ese poder de autodeterminación no podrá ser sujeto de derecho internacional (*derecho de gentes*), toda vez que no tiene la potestad de decidir en última instancia, de ahí que los estados federados, con algunas importantes excepciones¹³, no pueden suscribir acuerdos internacionales con otros estados, ya que únicamente puede hacerlo la federación.

López Espádafor, cita a Garabino, y nos dice: *Así, destaca este autor que la soberanía del Estado —entendida en su aspecto de poder tributario soberano— bajo el perfil interno es el modo en el que se manifiesta el carácter autoritario del ordenamiento interno del Estado en relación a los sujetos a él sometidos, mientras bajo el perfil externo la soberanía se inserta en el ejercicio de una plena capacidad de Derecho internacional del Estado en materia impositiva en relación con otros Estados.*¹⁴

Sobre este tema, Héctor Villegas llega a coincidir con esta posición, y señala un doble atributo de la soberanía, que se manifiesta en forma predominante según el ámbito en la que se la ejerza: *La soberanía es el atributo esencial del poder político. El poder soberano es supremo e independiente. La supremacía se exterioriza de manera más clara en los*

¹³ Como dice Remiro Brotons: Sólo excepcionalmente venían reconociendo a sus entes territoriales un limitado *ius ad tractatum*, sometido al control de los órganos centrales, como respuesta a las raíces históricas de una federación por integración (veáanse, por ej., las Constituciones de EE.UU., Art. I.10.3, Suiza, arts. 9, 85.5 y 102.7, Alemania, art. 32.2). Antonio Remiro Brotons, Op. Cit., p. 190.

¹⁴ Carlos López Espádafor, Op. Cit., p. 24.

*vínculos internos del poder con los individuos que forman parte del Estado. La independencia se revela, sobre todo, en las relaciones con otras potencias”.*¹⁵

Mauricio Plazas Vega, reconoce que el *poder soberano, en el orden interno, ya no es absoluto sino relativo porque los compromisos y acuerdos internacionales no pueden ser desconocidos ni siquiera por la voluntad general de un Estado parte. Y para muchos, en un exceso que desatiende la realidad y confunde los efectos con las causas, ni siquiera existe ya porque, a su parecer, la vieja noción de la soberanía sucumbió ante la dinámica comunitaria y se agregó al archivo de la historia.*¹⁶

Entonces, podemos concluir en forma definitiva que, nos encontramos ante una nueva visión de la soberanía, acorde con el desarrollo político del mundo actual. Su novedad está en que rompe los esquemas tradicionales sobre los que se había sustentado la ciencia política, que siempre había considerado un estado nacional y absoluto, pero en concordancia con la realidad del mundo contemporáneo, ha debido reconsiderar sus conceptos, para poder llegar a concebir a la soberanía como un conjunto de potestades, que pueden ser ejercidas de distinta manera, según corresponda al caso, dentro de estas potestades tenemos la potestad tributaria.

1.2. Definición de soberanía fiscal y de potestad tributaria.-

Conforme lo expuesto, en relación a la nueva concepción de soberanía como conjunto de competencias y atribuciones, podemos hablar de una *soberanía fiscal*, término entendido en forma amplia, es decir, como una más de las competencias y atribuciones del Estado

¹⁵ Héctor Villegas, Op. Cit., p. 227.

¹⁶ Mauricio Plazas Vega, *Derecho Comunitario Tributario, La Armonización Tributaria en el Sistema Andina de Integración*, Legis, 2001, Bogotá, p. 11.

en cuanto es soberano, pero que por tratarse del tema impositivo adquiere matices particulares que no lo podemos encontrar en otro tipo de atribuciones.

Bajo este entendimiento, surge la discusión si, a la posibilidad de establecer tributos la debemos denominar como *soberanía fiscal* o es mejor hablar de una *potestad tributaria* o incluso de *poder tributario*, pero debemos entender que más allá de las denominaciones encontradas, y que pueden ser muy variadas, lo fundamental es la claridad en el concepto, es decir, que debemos tener la plena certeza que, un Estado en ejercicio de su soberanía puede establecer tributos.

Ahora bien, es pertinente revisar lo que varios autores manifiestan al respecto, y podremos destacar además, cual denominación es la que se prefiere a nivel general.

César Montaña G. resalta lo que expresa Alegría Borrás al respecto:

*Alegría Borrás habla de “soberanía fiscal” como un producto de la manifestación de la soberanía. La primera se manifiesta en el poder que ostenta un Estado para dictar un sistema de impuestos, ya sea por la vía legislativa o reglamentaria, poseyendo en todo caso una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él. Esta soberanía la ejerce dentro de su territorio.*¹⁷

De tal manera, que encontramos a la soberanía fiscal como una manifestación de la soberanía estatal, es decir, una competencia dentro del conjunto de competencias atribuidas al Estado como soberano. *Considerar la soberanía tributaria o fiscal como una aplicación de poder específico dentro del conjunto de poderes que son atributos de la soberanía del Estado, a mi parecer es correcto*, nos dice César Montaña Galarza.¹⁸

¹⁷ César Montaña Galarza, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Universidad Andina Simón Bolívar y Corporación Editora Nacional, Quito, 1999, p. 58.

¹⁸ *Ibídem*, p. 59

Carlos López Espadafor reseñando a Garabino nos dice que la *soberanía tributaria* es una “*species*” del amplio “*genius*” constituido por los poderes que son los atributos de la soberanía del Estado. En particular, señala este autor que la soberanía se manifiesta en el poder del Estado para perseguir una política fiscal nacional que se expresa mediante normas que tienen por objeto presupuestos de hecho con elementos de extranjería. Añade que la soberanía estatal es el fundamento sobre el que el Estado mismo procede a desarrollar las relaciones fiscales con los otros Estados.¹⁹

Como manifestamos antes, esta soberanía fiscal es conocida también como poder tributario o potestad tributaria, términos que pueden ser considerados sinónimos o diferentes, pero encima de esta discusión, que puede ser semántica, es definitivo que el poder de imponer tributos ha sido considerado siempre como una de las manifestaciones de la soberanía estatal.

Queralt considera que, *por tradición se ha considerado que el poder para establecer tributos, junto con el poder para acuñar moneda y para declarar la guerra, constituye el núcleo identificador de la soberanía política.*²⁰

Catalina García Vizcaíno ratifica este criterio: *Una de las manifestaciones del poder de imperio estatal es el poder tributario; y lo define como el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de “crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales”, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal atribuida. Comprende también el poder de “eximir y de*

¹⁹ Carlos López Espadafor, Op. Cit., p. 24.

²⁰ Juan Martín Queralt, Op. Cit., p. 143.

*conferir beneficios tributarios”, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las “sanciones” respectivas.*²¹

Héctor Villegas define a la potestad tributaria diciendo que: *Es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas.*²²

El mismo autor, declara que prefiere la denominación de *potestad tributaria*, y la diferencia del poder tributario, ya que dice que éste proviene directamente de la soberanía, y del poder tributario que es la *facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones a las personas sometidas a su soberanía*. De lo que surge la potestad tributaria, que como quedó señalado, es la *facultad de dictar normas jurídicas de las cuales nace para ciertos individuos la obligación de pagar tributos.*²³

La discusión sobre el término adecuado, puede reducirse a disquisiciones semánticas o a hacerse reflexiones de fondo; en especial por parte de aquellos que prefieren la teorías dinámica o funcional sobre el nacimiento de la obligación tributaria; por lo que no deja de ser un tema de continua discusión, que lleva a que cada autor prefiera usar un término por sobre otro, así tenemos que entre lo más común encontramos: *poder de imposición* (Ingrosso, Blumenstein), *supremacía tributaria* (Berliri), *poder impositivo* (Bielsa), *poder tributario* (Hensel), *poder fiscal* (Jarach), *potestad de imposición* (Micheli), *potestad*

²¹ Catalina García Vizcaíno, Op. Cit., p. 224

²² Héctor Villegas, Op. Cit., p. 252.

²³ Ibídem, p. 288.

tributaria (Alessi) y *soberanía impositiva* (Kruse)²⁴, además de la ya señalada *soberanía fiscal*.

Carlos López Espádafor señala que la dificultad para distinguir entre poder tributario y la facultad de aplicación deviene por el hecho que para la existencia de los tributos es necesario un órgano con poder para crear tributos y órganos para aplicarlos y recaudarlos. Recordando a Hensel dice *que el poder tributario no es sino el poder general del Estado aplicado a un sector determinado de su actividad como es la imposición... De otro lado, Michelli distingue la “potestà de imposizione”, que hace referencia a la potestad administrativa a través de cuyo ejercicio el ente público ejercita concretamente la pretensión tributaria frente al sujeto pasivo...* Señala que en general la doctrina italiana habla más de potestad que de poder. Luego de analizar el tratamiento en España concluye que *el concepto de poder tributario se ha presentado en la doctrina como de compleja y no pacífica delimitación; lo que sí se ve claro es que en la creación y aplicación de un tributo ponen de manifiesto competencias diversas.*²⁵

Pero la identificación de soberanía con el poder tributario del Estado no es unánime, al contrario es causa de mucha discusión, precisamente por la poca facilidad que existe para determinar qué mismo es soberanía y qué es poder tributario, lo que nos lleva a tendencias doctrinarias que afirman la conexión indisoluble de la soberanía y del poder tributario, este último como manifestación de aquella; frente a quienes afirman que la soberanía estatal está completamente desvinculada del poder tributario, ya que la determinación de tributos es un asunto de supervivencia del mismo Estado, y que la vinculación con la soberanía proviene de la concepción absolutista, ya que se consideraba

²⁴ *Ibíd*em, p. 252.

²⁵ Carlos López Espádafor, *Op. Cit.* pp. 10-11

como una prerrogativa monárquica, por lo que esa visión debe ser superada, para ser dejada atrás en forma definitiva.

López Espádafor hace alusión a Cazorla Prieto quien analiza el fundamento del poder tributario desde una perspectiva más funcional, alejándose de la soberanía, señalando un fundamento económico, referente a la necesidad de obtener recursos para el gasto público; un fundamento político-social, por la forma de como deben conseguirse esos recursos; y, un fundamento jurídico, que se encuentra en las Constituciones de los Estados.²⁶

Sin embargo, así como quienes defienden que el nacimiento del poder tributario no proviene de la soberanía sino de la Constitución, parecen olvidar que todo lo que se sostiene sobre la Constitución, al final se asienta sobre la soberanía, pues la Constitución es la manifestación del pueblo para determinar la forma como delimitar el poder, es decir, es la decisión del pueblo soberano.

Por su parte Mauricio Plazas Vega, respecto del fundamento final del poder tributario, lo sitúa en última instancia en la soberanía que radica en el pueblo, pero antes lo comprende como un atributo mismo del Estado denominado poder de imperio, por lo que afirma:

Con todo, la radicación del poder de imperio en el Estado, y no en el pueblo ni en la nación, a diferencia de lo que ocurre con la soberanía, permite que la facultad de establecer tributos no se predique inmediatamente del ejercicio mismo de la soberanía. El poder de decisión en última instancia, o poder soberano, subyace tras el poder de imperio, al cual subordina, en razón de que el pueblo, gestor del contrato político que legitima al Estado, bien puede modificar el pacto o establecer otro nuevo... es del caso reconocer que su propia existencia (del Estado) demanda un poder imperial del cual es expresión el poder tributario. En suma, la soberanía es fundamento mediato pero no inmediato del poder tributario.²⁷

²⁶ Ibídem., p. 22

La fuente primaria de la soberanía fiscal o potestad tributaria está en plena discusión, sin que podamos determinar en forma cierta una solución final; pero para efectos de este trabajo adoptamos la posición que establece a la potestad tributaria como una más de las potestades que se contienen dentro de la soberanía del estado.

1.3. La potestad tributaria estatal, los convenios internacionales y el comercio electrónico.-

En concordancia con la posición antes expuesta, si antes dijimos que la soberanía tiene dos visiones, lo mismo podremos decir acerca de la potestad tributaria, tal como lo menciona Hortalà i Vallvé que señala que el concepto de *soberanía fiscal*, se mira desde una doble perspectiva: interna y externa. *En el plano interno, la relación entre el Estado y su ciudadano-contribuyente es la que debe someterse a examen, en el plano “externo”, el centro del análisis se sitúa en el proceso de interrelación entre Estados soberanos.*²⁸

Tenemos entonces, que un Estado en ejercicio de su soberanía dicta las normas que considera adecuadas con el fin de obtener las rentas necesarias para el cumplimiento de sus fines, aplicando los criterios de sujeción que sean convenientes y sobre todo posibles de realizar.

Pero en un momento dado, ese mismo Estado olvida, que el resto de países hacen lo propio y una persona puede encontrarse sometida a varios ordenamientos jurídicos, en virtud de distintos criterios de atribución fiscal.

²⁷ Mauricio Plazas Vega, Op. Cit., p. 23.

Una de las posibles soluciones es que los estados, para evitar problemas de doble imposición, decidan celebrar convenios internacionales de tipo tributario, limitando su potestad tributaria; que, paradójicamente, lo negociarán y suscribirán, en ejercicio de esa misma soberanía fiscal, pero la una comprendida desde su ámbito interno y la otra desde su visión externa, que le permite negociar con otros estados en igualdad de condiciones.

José Vicente Troya J. nos explica: *La “potestad tributaria” es una de las competencias más importantes que se derivan de la Constitución. La posibilidad, reconocida por la propia Constitución, de que la misma sea atribuida a un organismo internacional o supranacional es trascendente. En los acuerdos de integración puede ocurrir tal situación. La atribución no comporta renuncia a la “potestad tributaria”, la cual por principio es irrenunciable. Sin embargo se la debe tener como una autolimitación similar a la que ocurre cuando se concluyen convenios internacionales para evitar la doble imposición.*²⁹

Si, ante los problemas de doble imposición internacional, tenemos como una posible solución la suscripción de convenios internacionales, esto se hace casi obligatorio si hablamos de regular el comercio electrónico.

Para Hortalà i Vallvé *resulta evidente que el ejercicio de la potestad tributaria presenta nuevos y relevantes problemas en los casos en los que la modalidad de obtención de rentas no son esencialmente “materiales”, sino que poseen características “inmateriales”, como ocurre en la rentas que se obtienen en “Internet”, o más genéricamente en el ámbito del comercio electrónico.*³⁰

²⁸ Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccagiatia y Piergiorgio Valente, Op. Cit., p. 105

²⁹ José Vicente Troya J., “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1998.

³⁰ Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccagiatia y Piergiorgio Valente, Op. Cit., p. 107.

Agravado el problema por la dificultad de ubicar físicamente a los partícipes de esta modalidad mercantil, y que por su propia naturaleza, las mercaderías no necesariamente transitan a través de fronteras, lo que dificulta aún más su control, más si consideramos que en su mayoría se trata de formas de prestación de servicios.

Continúa Hortalà i Vallvé, señalando que: *El problema esencial que se plantea en este contexto es en qué modo puede garantizarse el ejercicio de la soberanía fiscal tanto sobre los sujetos residentes en el Estado titular de esa soberanía, como sobre aquellos que no siendo residentes operen a través de “Internet”... Por otra parte es razonable prever que para los empresarios las fronteras estatales, serán mucho más sutiles en la “New Age International Taxation” y que, también por esta razón, la competencia fiscal entre Estados tenderá a acentuarse.*³¹

Como alternativa de solución, y probablemente la más adecuada, el mismo autor destaca: *En este contexto resulta necesario un planteamiento pragmático que aporte a los Estados medios eficaces para protegerse contra la erosión de la soberanía nacional en el ámbito fiscal. Ello puede alcanzarse a través de políticas fiscales específicamente diseñadas para el comercio electrónico, basadas en la cooperación internacional y en el intenso intercambio de información.*³²

En este ámbito, este autor³³ señala que los objetivos prioritarios se refieren a:

³¹ Ibídem, p. 108, Hortalà se refiere al libro de Hinnekens, *New Age International Taxation in the Digital Economy of the Global Society*, Intertax, 1997; de donde, en pie de página, recupera una pregunta, que considera crucial, hecha por ese autor en relación con la economía digital: “What, then, are the possibilities and solutions for the makers of the tax laws, the tax policies and the tax treaties, confronted with these challenges?”.

³² Ibídem, p. 108.

³³ Ibídem., p. 108.

- Dictar normas comunes sobre la fiscalidad del comercio electrónico y de los servicios internacionales prestados a través de *Internet*.
- Coordinación de medidas adoptadas por las autoridades fiscales de los Estados interesados en eliminar la competencia fiscal desleal en el ciberespacio³⁴.
- Cooperación en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal llevada a cabo por medio de las nuevas formas de Comunicación.
- La definición del papel de los tratados internacionales en materia de doble imposición a la luz de la relectura de los principios de derecho fiscal internacional a que obliga el nuevo contexto tecnológico.

Este último objetivo, nos demuestra una vez más que, el tema de los tratados internacionales es de fundamental importancia para la regulación del comercio electrónico, pero que deben ser establecidos sobre la base de una nueva concepción de los principios del derecho tributario y específicamente del derecho internacional tributario.

1.4. La territorialidad de la ley y los convenios tributarios internacionales.-

Avanzando sobre el tema y tratando de encontrar algún consenso, entenderemos que la potestad tributaria se refiere a la posibilidad o facultad que tiene un estado para crear, modificar o suprimir tributos, lo cual tiene que hacerse a través de una ley, la misma que

³⁴ Lo que pretende prevenir *paraísos fiscales electrónicos o digitales*.

rige en un espacio geográfico determinado, lo que nos conduce al problema de la territorialidad de la ley.

Es difícil comprender cómo un Estado puede extender su potestad tributaria fuera de su territorio, de tal manera que llegue a regular situaciones que ocurren en otros lugares que se encuentran bajo la soberanía de otros entes estatales; entonces, más difícil sería entender la regulación de una realidad que es *virtual*³⁵, tal como sucede con el comercio electrónico.

José Vicente Troya J., señala: *La potestad tributaria tiene como una de sus características la territorialidad en el sentido de que la misma no puede alcanzar a aquellas personas cuyas rentas, patrimonios o actividades quedan fuera de la efectiva competencia del Estado. Pero enseguida nos explica que la territorialidad que tanto nos interesa, no significa que el Estado no pueda considerar a efectos de la imposición, hechos generadores ocurridos en el extranjero. Todo dependerá de la posibilidad real de gravarlos y de recaudar los respectivos tributos gracias a nexos que mantenga con el contribuyente.*³⁶

El mismo autor, más adelante nos aclara que, *no se debe confundir el hecho de que la soberanía fiscal imponga gravámenes a hechos generadores ocurridos en el extranjero con la aplicación extraterritorial de una ley extranjera.*³⁷

³⁵ **virtual:** (der. del lat. *virtus*, fuerza, virtud).- *adj.* Que puede producir un efecto; especialmente en oposición a actual, efectivo o real.- **2** Práctico, en oposición a teórico.- **3** Implícito, tácito.- **4** *fís.* Que tiene existencia aparente y no real: *imagen virtual*. *Enciclopedia Microsoft® Encarta® 99*. VOX - Diccionario General de la Lengua Española, © 1997 Biblograf, S.A., Barcelona. Reservados todos los derechos.

³⁶ José Vicente Troya J., “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, p. 18

³⁷ *Ibíd.*, p. 18

En ese mismo sentido, se pronuncia Joan Hortalà, que señala: *El territorio constituye, pues, el límite geográfico del ejercicio del poder regulador de un determinado Estado, pero no impide que puedan someterse a ese poder también actos o hechos jurídicos que procedan de fuera del mismo, en definitiva el Estado encuentra límites internacionales a su “soberanía fiscal”.*³⁸

Así mismo para evitar confusiones, el mismo autor nos aclara: *La doctrina ha contribuido a la clarificación mediante la distinción de las nociones de eficacia de la Ley en el espacio, entendida como la determinación del ámbito territorial dentro del que se ejerce una soberanía fiscal, y la noción de extensión de la Ley en el espacio, entendida como la determinación de los puntos de conexión (de naturaleza personal o real) que constituyen el fundamento del objeto impositivo.*³⁹

Para mayor detalle, seguimos citando al mismo autor, que enseguida señala: *El problema de la aplicación de la ley en el espacio es a su vez un problema esencialmente político y referido a la procedencia en cuanto a que a un determinado hecho o acto jurídico, aun cuando se hubiese verificado o computado fuera del territorio del Estado, sea sometido a imposición de conformidad con la legislación interna de ese Estado.*⁴⁰

Sobre la eficacia de las leyes tributarias en el espacio, Pérez de Ayala y González García encuentran dos problemas fundamentales, el primero relacionado con una manifestación positiva y negativa, donde las normas tributarias del estado obligan dentro de su territorio nacional, y a su vez, dentro de ese ámbito sólo ese estado puede legislar; el otro, es que se debe determinar el ámbito especial dentro del que la ley surte efecto y el propio de la

³⁸ Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccatagliata y Piergiorgio Valente, Op. Cit., p. 106.

³⁹ Ibídem., p. 106, en pie de página No. 195.

⁴⁰ Ibídem., p. 106, en pie de página No. 196.

extensión de la ley, es decir, el relativo a la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular.

En un sentido práctico, ligado con lo anterior, tenemos que la norma guarda estrecha relación con los límites espaciales del Estado donde se ejercita el poder legislativo correspondiente; paralelamente, se deben analizar los límites impuestos para el poder legislativo, sea por la Constitución o por el Derecho internacional.

Respecto a los límites que se pueden encontrar en el desarrollo de la función legislativa frente al Derecho internacional, conviene partir de dos principios generalmente admitidos y en constante fricción. El primero, en relación de la potestad legislativa ilimitada de cada Estado respecto al ordenamiento jurídico internacional, cuyo efecto más conocido es la doble imposición internacional; y, el segundo, sobre la primacía del Derecho internacional respecto a los ordenamientos nacionales. Estos ocasionan el conflicto de un poder ilimitado y a la vez limitado, pero bajo la consideración que se encuentran en planos distintos.⁴¹

Las leyes son obligatorias dentro del territorio nacional y no excluyen a persona alguna⁴², en virtud de ser la ley la manifestación de la voluntad soberana⁴³. Lo que comprende circunstancias políticas y jurídicas.

En el ámbito de la teoría política, así como uno de los elementos esenciales del estado es la soberanía, podemos encontrar que otro de los elementos esenciales es el territorio, no

⁴¹ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, *Derecho Tributario*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994, p. 93 y 94.

⁴² Art. 15 del Código Civil del Ecuador

⁴³ El Art. 1 del Código Civil ecuatoriano define: *La ley es una declaración de la voluntad soberana que manifestada en la forma prescrita por la constitución manda, prohíbe o permite.*

solo comprendido con el espacio de tierra firme sino con los espacios físicos subyacentes, nuestra Constitución en el artículo 2 dispone:

El territorio ecuatoriano es inalienable e irreductible. Comprende el de la Real Audiencia de Quito con las modificaciones introducidas por los tratados válidos, las islas adyacentes, el Archipiélago de Galápagos, el mar territorial, el subsuelo y el espacio suprayacente respectivo.

El estado define su territorio por sus límites o fronteras, sin que necesariamente tengan que estar precisa y definitivamente ciertas, Latinoamérica es claro ejemplo de esta imprecisión, sin embargo de lo cual, esto no significa que el territorio se halle indefinido. A la vez que constituye un elemento del estado, es objeto de poder, pues sobre el territorio es que se puede desarrollar el poder y las potestades estatales.

Pérez de Ayala y González, al respecto aclaran: *debemos señalar que, en principio, las leyes no tienen vigor fuera del territorio del Estado en el que han sido creadas. Una ley extranjera no tendrá eficacia en territorio nacional si no le concede fuerza obligatoria una ley del Estado donde debe ser aplicada. Piénsese en los casos en que las normas de conflicto de la "lex fori"⁴⁴ reclaman a las normas de un ordenamiento extranjero. Además, la colaboración entre Estados ha hecho nacer tratados internacionales que dan un cierto valor en un Estado a normas de un ordenamiento de otro Estado.*⁴⁵

Una de las principales formas de ejercicio de poder estatal es la vigencia de la ley, entonces surge la inquietud de saber en dónde es aplicable la ley, obviamente dentro del territorio, pero la cuestión es que el poder legislativo no necesariamente tiene límites territoriales, es decir, hipotéticamente el legislador puede dictar leyes para que sean cumplidas en otros estados, claro que habrá que ver la fuerza coactiva que se logra tener

⁴⁴ Según Cabanellas: La ley del fuero. En los conflictos territoriales de leyes, indica esta expresión que los actos o relaciones deben regirse por la ley del tribunal que haya de conocer los mismos.

⁴⁵ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, Op. Cit., p. 4.

en un estado extranjero, sin embargo de lo cual, la ley seguirá vigente dentro del territorio que fue dictada.

El principal problema que surge en el ámbito internacional por la aplicación de la ley tributaria no se da por el conflicto de leyes, ya que cada estado dicta las leyes para que sean cumplidas en su propio territorio, el conflicto se da cuando un contribuyente específico se ve sometido por los diversos criterios de atribución potestaria de cada estado, de tal manera que dos o más estados pueden exigirle el pago de tributos, el uno sobre su nacionalidad y el otro sobre el criterio de la fuente de su ingresos; entonces estamos frente a un problema de doble imposición, este tipo de problemas no es de fácil solución y una buena opción es llegar a acuerdos internacionales bilaterales o multilaterales que traten de evitar o por lo menos disminuir la doble imposición.

Según César Montaña, para configurar este fenómeno se requiere de conflicto entre las diferentes potestades tributarias de los estados, ya que su simple coexistencia no es factor desencadenante de la doble imposición. El problema se suscita por el hecho de que los estados asumen posiciones diferentes en cuanto a los criterios de atribución de potestad tributaria -entendida ésta como la “facultad o posibilidad jurídica del Estado de crear tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales) con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”- y que básicamente son: el del domicilio o residencia, de un lado, y de otro, el de la fuente de producción de riqueza.⁴⁶

Como quedó dicho, la más aceptada alternativa de solución son los acuerdos internacionales. Sobre todo, según nos dice Hortalà, *en el ámbito de la fiscalidad directa internacional el instrumento jurídico por antonomasia son los convenios para evitar la doble imposición, en la actualidad aproximadamente 2000 a nivel mundial. La mayor parte*

de estos acuerdos se inspiran en el Modelo de Convenio⁴⁷ elaborado por la OCDE⁴⁸, cuya influencia trasciende el ámbito estricto de las relaciones entre los Estados miembros de esta organización.⁴⁹

Como conclusión, tenemos que el territorio de un estado es un elemento esencial pero a su vez es objeto del poder estatal, el poder de dictar leyes es una manifestación del poder estatal y las leyes que crean tributos se encuentran dentro de la potestad tributaria de un estado, pero sucede que esa potestad tributaria puede en la práctica superar las fronteras de un estado, y por los diversos criterios de atribución impositiva, llegar a gravar hechos acaecidos en el territorio de otro estado, pudiendo producirse un fenómeno de doble imposición.

En teoría el problema se resolvería, nos dice César Montaña, si los disímiles ordenamientos jurídicos confluyeran en una sola posición, pero, ello no se ha dado, ya que se ha visto que las legislaciones en general no adoptan en forma pura y rígida los criterios antes enunciados, sino que ordinariamente se interfieren unos con otros, es decir, los países muestran sistemas difusos que son producto de la mezcla de elementos de uno y otro criterio de atribución de potestad tributaria.⁵⁰

1.4.1. La territorialidad de la ley y el comercio electrónico.-

Según Hortalà i Vallvé, el territorio constituye pues, el límite geográfico del ejercicio del poder regulador de un determinado Estado, pero no impide que puedan someterse a ese

⁴⁶ César Montaña Galarza, Op. Cit., p 50

⁴⁷ Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000.

⁴⁸ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico

⁴⁹ Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccagiatia y Piergiorgio Valente, Op. Cit., p. 147.

⁵⁰ César Montaña Galarza, Op. Cit., p. 50.

poder también actos o hechos jurídicos que procedan de fuera del mismo, en definitiva el Estado no encuentra límites internacionales a su “soberanía fiscal”.

Frente a los problemas surgidos por la gran movilidad de los factores de producción, los estados buscaron rebasar los límites de sus fronteras y llegar a establecer vínculos obligacionales de naturaleza tributaria con determinadas personas.

Ahora, en el marco de la *economía digital*, este mismo problema persiste y se agudiza en forma desproporcionada, por la dificultad de localizar a los actores así como de controlar el tráfico de los bienes transados.

Un estado en forma individual, no va a poder regular la fiscalidad en el comercio electrónico sin que obligatoriamente surjan conflictos por doble imposición, dada la naturaleza misma del comercio digital, por tanto, como en ninguna otra rama y como nunca antes, se hace necesario que existan convenios internacionales para el efecto.

Estos convenios, no pueden ser bilaterales, porque tienen el mismo problema que la legislación interna, por su reducido alcance frente a la magnitud del fenómeno económico; deben ser convenios multilaterales de alcance mundial y con libre incorporación, de tal manera que lleguemos a tener una normativa armonizada a nivel internacional para el comercio electrónico, por efectos de normas directas del convenio internacional; o, porque el convenio detalla las normas que deben ser incorporadas a la legislación nacional.

Pardini señala que: *La cooperación internacional, en virtud de la actividad legislativa conjunta (convenios internacionales), es la base que permitirá avanzar en la búsqueda de una solución para la dificultad fiscal de las operaciones comerciales en Internet. Si esta*

*actividad es conjunta, serán impedidos efectos no deseados (al quitar a los operadores la posibilidad de optar por regímenes de conveniencia).*⁵¹

1.5. El principio de reserva legal y los tratados tributarios internacionales respecto del comercio electrónico.-

Si, por un momento, aceptamos que la única manera de regular la fiscalidad en el comercio electrónico es a través de convenios internacionales, es necesario aceptar que la noción de soberanía ha cambiado y que la territorialidad de la ley queda supeditada a un segundo plano, pero lo que más difícil resulta aceptar, es que el principio de reserva de ley, que es un principio fundamental del derecho tributario, también tenga que ser reconceptualizado, para llegar a tener una visión mucho más relajada, que permita su adecuación a la nueva realidad.

Como acabamos de decir, el *principio de reserva de ley* o *principio de legalidad* de los tributos es uno de los más importantes y fundamentales del derecho tributario, su cumplimiento es una cualidad de la que ningún impuesto puede escapar.

En su concepción más restringida y propia, el principio de legalidad tributaria exige que sólo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica, que por ser expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida, en otro caso no sería jurídica) manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar (la fuerza de la ley), al tiempo que

⁵¹ Aníbal Pardini, *Derecho de Internet*, Buenos Aires, Ediciones La Rocca, p. 138.

permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores previstos ante la Jurisdicción.⁵²

El principio de legalidad no es un simple principio de derecho sino que constituye un derecho fundamental del hombre, pues así se asegura *un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las frecuentes arbitrariedades y abusos del antiguo régimen*.⁵³

Victor Ukmar señala que en forma general, se ha llegado a aceptar que el apareamiento del principio de que ninguna prestación pecuniaria puede ser impuesta si no es antes deliberada por los órganos legislativos, es en la Carta Magna⁵⁴, sin embargo, él afirma que el origen de este principio va mucho más atrás, con referencias a Inglaterra u otros lugares, desde el año 1093 en adelante.⁵⁵

El principio de legalidad nació como una garantía absoluta, todos los impuestos debían ser aprobados por el parlamento, conformado por los representantes del pueblo, sin esa aquiescencia, ningún impuesto podía ser establecido

Pero en adelante, la tarea de gobierno se fue complicando, y era necesario que se tomen medidas económicas con bastante rapidez y eficacia, de tal forma que el ejecutivo fue adquiriendo capacidades legislativas, por lo que el principio de legalidad fue ampliándose hacia otras esferas, de tal forma que se fue transformando en un principio donde lo que prima es la certeza o seguridad jurídica, hoy lo importante no es la aprobación del parlamento, sino que los contribuyentes sepan por anticipado exactamente las

⁵² José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González García, Op. Cit., pp. 34 y 35.

⁵³ Ibídem, p. 35

⁵⁴ La Carta Magna fue dictada en 1215

⁵⁵ Victor Ukmar, *Principios comunes del derecho constitucional tributario*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2002, p. 9.

consecuencias de sus actos u omisiones, claro que todo enmarcado dentro de un marco constitucional que limita el poder de las funciones del estado.

Por otro lado, el principio de legalidad implica una participación de los ciudadanos en el diseño de gobierno, ya que se necesita su aprobación para imponer gravámenes. *Las características propias de los tributos, en especial, la función “distributiva” de las cargas públicas que —según la configuración expuesta— los distingue en forma típica, revelan los intereses generales a los que la reserva se ordena principalmente: la necesidad de que todos los miembros de la colectividad, incluidas las minorías, puedan participar en las decisiones correspondientes a esta materia; necesidades de ponderación, equidad, racionalidad, conformidad a las reglas constitucionales “sustantivas” de las propias decisiones.*⁵⁶

Para Mauricio Plazas el principio de reserva de ley es fundamental y entiende que *los tributos han de tener su origen en la ley, como expresión de la voluntad general manifestada a través del órgano colegiado de representación popular.*⁵⁷

En la actualidad el principio de reserva de ley no es tan rígido y tampoco se agota con la mera expedición de una norma que formalmente sea calificada como ley. *Con la emanación de la ley tributaria correspondiente no quedan satisfechas todas las exigencias del principio de legalidad. La propia razón de ser de este principio, cuyo análisis hemos realizado con anterioridad, confirma la íntima relación existente entre los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, en el sentido de certeza del contribuyente ante el impuesto.* De tal suerte que la vigencia efectiva del principio de certeza o seguridad jurídica del contribuyente en un ordenamiento, exige no sólo instrumentar cauces de

⁵⁶ Andrea Fedele, “La reserva de ley” en *Tratado de Derecho Tributario*, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2001, p. 171.

participación ciudadana en la elaboración de las leyes tributarias, evitar cualquier discrecionalidad de la Autoridad en esta materia, sino también hacer accesible o aprehensible esa certeza.⁵⁸

El principio de reserva de ley en materia tributaria está recogido en nuestra Constitución Política, el Art. 257 establece que:

Solo por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos. No se dictarán leyes tributarias con efecto retroactivo en perjuicio de los contribuyentes.

Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

El Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduanas.

En concordancia con lo anterior, dentro de las atribuciones del Congreso Nacional encontramos:

Art. 130: El Congreso Nacional tendrá los siguientes deberes y atribuciones:

6. Establecer, modificar o suprimir, mediante ley, impuestos, tasas u otros ingresos públicos, excepto las tasas y contribuciones especiales que corresponda crear a los organismos del régimen seccional autónomo.

Confirmando el principio de legalidad, el Art. 97 de la Constitución, dentro de los deberes y responsabilidades de los ciudadanos, tenemos: *10: Pagar los tributos establecidos por la ley.* Además el Art. 141 de la misma Constitución señala que se requerirá necesariamente de la expedición de una ley para las siguientes materias: *3. Crear, modificar o suprimir tributos, sin perjuicio de las atribuciones que la Constitución confiere a los organismos del régimen seccional autónomo.*

⁵⁷ Mauricio Plazas Vega, Op. cit., p. 13

⁵⁸ José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, p. 51

Encontramos en nuestras normas constitucionales con toda claridad el principio de reserva de ley, pero en el sentido amplio que habíamos explicado antes, ya que los tributos también pueden ser creados por acto legislativo de gobiernos seccionales, específicamente de Consejos Provinciales y Concejos Cantonales, es decir, a través de ordenanzas⁵⁹; así como es potestad del Presidente de la República el fijar los aranceles, lo cual lo hará no precisamente a través de ley sino de un decreto ejecutivo.

Sobre este tema, José Vicente Troya J., con categoría se refiere, que en el Ecuador, *el principio de legalidad se ha atenuado y dulcificado. Ya no cabe, sin matizaciones, sostener el apotegma clásico de que no hay tributo sin ley. Los gobiernos provinciales y cantonales del régimen seccional autónomo, premunidos de la autorización constitucional, mediante ordenanza, están en la facultad de crear, modificar o suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras. Para el caso, la expedición de ordenanzas comporta el ejercicio de su facultad legislativa.*⁶⁰

Ahora bien, hemos visto cómo el principio de reserva de ley, también ha sido reconceptuado respecto de la forma que era entendido en sus inicios, así vemos que este principio ha encontrado un sistemático *relajamiento* formal.

El panorama se complica respecto a la participación de un estado en el ámbito internacional y mucho más si se refiere a regular la fiscalidad en el comercio electrónico.

Conforme ya lo expusimos, en este mismo capítulo, los estados para resolver problemas de doble imposición suelen recurrir a la celebración de convenios internacionales, dichos convenios no necesariamente tienen el trámite que corresponde a una ley.

⁵⁹ El inciso Segundo del Art. 228 de la Constitución Política dispone: *Los gobiernos provincial y cantonal gozarán de plena autonomía y, en uso de su facultad legislativa podrán dictar ordenanzas, crear, modificar y suprimir tasas y contribuciones especiales de mejoras.*

Es más, si tenemos presente que la Constitución prevé la posibilidad que el Ecuador participe en procesos de integración, dentro de los cuales se puede decidir sobre cuestiones tributarias que por su naturaleza están sometidas al principio de legalidad, surge entonces, el conflicto de cómo es posible que el Ejecutivo, que es quien negocia y suscribe estos tratados, pueda imponer tributos, cuando la Constitución se lo permite en forma muy restringida⁶¹ o si los tributos mismos pueden ser fijados por un órgano supranacional⁶², es decir, un órgano no regulado por la Constitución, como es el caso de los aranceles comunes que se dictan dentro de las Uniones Aduaneras.

¿Estaremos entonces ante el resquebrajamiento definitivo del principio de reserva de ley o ante la necesidad de encontrar una nueva fórmula jurídica que nos permita explicar este fenómeno?. Por lo pronto, solo nos queda plantear las dudas y seguir atentos a la discusión que recién empieza.

⁶⁰ José Vicente Troya J., “*El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano*”, p.5.

⁶¹ En el caso del Ecuador, el Presidente de la República solo puede establecer los aranceles.

⁶² El Art. 161 de la Constitución Política ordena: *El Congreso Nacional aprobará o improbará los siguientes tratados y convenios internacionales*: 3. Los que comprometan al país en acuerdos de integración.- 4. Los que atribuyan a un organismo internacional o supranacional el ejercicio de competencias derivadas de la Constitución o la ley.

Capítulo II

El domicilio fiscal, la residencia y los establecimientos permanentes frente al comercio electrónico

2.1. El domicilio.-

El domicilio en el ámbito tributario debe ser comprendido de una manera diferente a la que se asimila en otras ramas del derecho, aunque sus conceptos le sirvan de fundamento¹. Muchos autores mantienen la tendencia a asimilar las instituciones del Derecho Tributario aplicando en general las normas del Código Civil, sin embargo, consideramos que las diferentes ramas del Derecho han alcanzado suficiente madurez científica, que permite empezar a distinguir las particularidades de cada una de las instituciones dentro de las propias y especiales características de la rama jurídica correspondiente, para nuestro tema de estudio, el Derecho Tributario.

Este es el caso preciso, del *domicilio tributario*, que enfrentado al domicilio de la teoría general o civil, no coincide precisamente con su definición, como veremos más adelante, el domicilio civil depende de la voluntad de la persona para relacionarse con un lugar

¹ Sobre la autonomía del derecho tributario, Gaetano Liccardo dice: *La expresión “derecho tributario” se identifica con un complejo sistema de normas delimitadas por márgenes estatutarios sometidas a normas constitucionales que afectan a la imposición tributaria, es decir, a la sujeción y establecimiento de tributos, a la recaudación y a ejecución de ingresos coactivos calificados como tributos, que evidencian su consideración científica, así como de aquellos institutos típicos que justifican su enseñanza separada y especializada.* Gaetano Liccardo, “Introducción al Estudio del Derecho Tributario”, Tomo I, en *Tratado de Derecho Tributario*, Andrea Amatucci (coordinador), Bogotá, Editorial Temis, 2001, p. 3.

determinado, de tal manera que el elemento anímico es el preponderante en el campo general del derecho.

2.1.1. El domicilio según el Código Civil ecuatoriano.

El domicilio tributario ya no puede seguir siendo considerado igual al domicilio civil, sin embargo, eso no quita que el Código Civil siga constituyendo la base conceptual que nos sirve de referencia en el momento de estudiar cualquier institución del derecho, pues en su mayor parte constituye la Teoría General del Derecho, razón por la cual nos referiremos muy brevemente al domicilio dentro de nuestro ordenamiento civil.

Juan Larrea Holguín, diferencia claramente entre residencia y domicilio, al respecto nos comenta: *No es, pues, lo mismo residencia que domicilio. Si a la residencia (elemento material: “corpus”), se añade la intención de permanecer en ella (elemento intencional: “animus”), entonces tenemos domicilio.* Y más adelante nos dice: *Como importa sobremanera tener seguridad sobre el domicilio de las personas, la ley ha determinado precisamente en qué casos se presume el ánimo de permanecer, es decir, que señalan unas cuantas presunciones legales para determinar el domicilio.*²

Nuestro Código Civil regula la institución del domicilio desde el artículo 45 de dicho cuerpo normativo, de tal manera que en el artículo mencionado se define al domicilio como *la residencia, acompañada, real o presuntivamente, del ánimo de permanecer en ella*, es decir, se acoge la doctrina clásica imperante, donde se une el elemento material (corpus) al elemento intencional (animus).

² Juan Larrea Holguín, *Derecho Civil del Ecuador*, Quito, Corporación de Estudios y Publicaciones, 1984, p. 364

La misma norma divide al domicilio en civil y político, sin embargo, del análisis de los demás artículos legales, podemos encontrar que adicionalmente existe: el domicilio presunto, el domicilio legal, el domicilio especial y el domicilio voluntario contractual.

La importancia del domicilio civil está dada porque sirve para establecer el juez competente del fuero ordinario de una persona. El domicilio político se rige, y tiene importancia por sus efectos, en el Derecho Internacional.

En conclusión, en el domicilio civil el *animus* es determinante al momento de definir el domicilio de una persona, y existen reglas suficientes para poder hacerlo.

Sobre este tema, el Art. 23 de la Constitución Política de la República del Ecuador, dentro de los Derechos Civiles, contempla: 12. *La inviolabilidad del domicilio* y el numeral 14 consagra: *El derecho a transitar libremente por el territorio nacional y a escoger su residencia.*

2.1.2. El domicilio según el Código Tributario ecuatoriano.-

Nuestro Código Tributario (C.T.) es un fiel seguidor del Código Modelo para América Latina (OEA-BID), por lo que podemos encontrar un tratamiento similar al que se da a esta institución en el contexto latinoamericano.

El Capítulo VIII del Título II del Libro Primero del Código Tributario, trata sobre *El Domicilio Tributario*, el domicilio de las personas naturales, para todos los efectos tributarios, *será el lugar de residencia habitual o donde ejerzan sus actividades económicas; aquel donde se encuentren sus bienes, o se produzca el hecho generador* (Art. 58 C.T.).

El Art. 59 C.T. se refiere al domicilio de los extranjeros, en el que se impone el criterio *de fuente*, pues los extranjeros, así residan en el exterior, se entienden domiciliados en el País cuando aparezcan percibiendo en el Ecuador cualquier clase de remuneración, principal o adicional. También se entienden domiciliados en el País, cuando ejerzan o figuren ejerciendo funciones de dirección, administrativa o técnica, de representación o de mandato, como expertos, técnicos o profesionales, o a cualquier otro título, con o sin relación de dependencia, o contrato de trabajo en empresas nacionales o extranjeras que operen en el país.

Las personas jurídicas tienen su domicilio en: *1.- El lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos; y, 2.- En defecto de lo anterior, el lugar en donde ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador.*(Art. 60 C.T.).

La ley permite señalar domicilio especial para efectos tributarios, siendo facultad de la Administración aceptar o no ese señalamiento, con el criterio de que le sea fácil para determinar y recaudar los tributos. (Art. 61 C.T.).

Todas las personas domiciliadas en el exterior deben constituir un representante y fijar domicilio en el país, cuando sean contribuyentes o responsables de tributos ecuatorianos. (Art. 62).

Conforme lo expuesto, no existe mayor novedad al respecto en este tema en relación a lo que señala la doctrina, toda vez que nuestro Código asume el principio de *territorialidad* para determinar quienes están sujetos a las obligaciones tributarias ecuatorianas.

2.1.3. El domicilio tributario y su importancia.-

Pero de lo dicho sobre el domicilio en materia civil, lo contrario sucede en el ámbito tributario, donde es la residencia o *corpus* el elemento determinante para el domicilio, alcanzando un carácter objetivo.

Héctor Villegas, defiende la independencia conceptual de las diferentes ramas jurídicas, y sobre este tema manifiesta:

Con respecto al domicilio existe la tendencia de independizar el concepto tributario de las normas de derecho civil. El elemento subjetivo e intencional que caracteriza al domicilio civil, es difícil de establecer. El derecho tributario es necesariamente más pragmático: los tributos deben recaudarse en forma rápida y lo más simplemente posible. De allí el predominio de las situaciones objetivas.³

Al respecto Montero Traibel expresa: *Efectivamente, mientras que en el concepto privatista prima un criterio netamente subjetivo ya que se atiende sobre todo el ánimo de permanencia del sujeto, en el tributario no ocurre así, sino que por el contrario, es mucho más pragmático al fijar el domicilio en forma objetiva.*⁴

Al contrario, Catalina García Vizcaíno coincide con la visión civilista del domicilio, pues considera que prima el aspecto subjetivo, ya que estima que el domicilio es *un criterio de permanencia social, por el cual se somete a tributación al individuo en base al lugar donde se radique con carácter permanente y estable; en este caso debe evaluarse el elemento subjetivo, esto es, la intención de permanencia manifestada por el sujeto.*⁵

³ Héctor Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Astrea, 2002, p. 343.

⁴ JP Montero Traibel, *Derecho Tributario Moderno*, Tomo I, Vol. 2, Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 1989, citado por José Vicente Troya Jaramillo en “*La Relación Jurídico-Tributaria*”, materiales para la cátedra de Derecho Formal Tributario, UASB, 2001, p. 15.

⁵ Catalina García Vizcaíno, *Derecho Tributario I, Parte General*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 203.

La misma autora, introduce el concepto de la *ciudadanía o nacionalidad*⁶ como un *criterio de pertenencia política, por el cual se incluyen bajo la potestad de imposición de un Estado a los sujetos que poseen ciudadanía en el mismo, sin tomar en cuenta el lugar de residencia o domicilio.*⁷

Vicente Oscar Díaz nos dice que de acuerdo a la doctrina civilista, *el domicilio aparece como el lugar o círculo territorial donde se ejercitan los derechos y se cumplen las obligaciones, y que materializa, por lo tanto, la sede jurídica y legal de las personas.*⁸

Sobre el tema, José Vicente Troya Jaramillo, manifiesta:

*La residencia es el elemento de mayor importancia del domicilio fiscal, pero no se confunde con él. En efecto el domicilio es un lugar preciso dentro del territorio nacional, la residencia no, se la mantiene dentro o fuera del país. Hay casos en los cuales la ley obliga a señalar domicilio, lo cual no ocurre con la residencia. El domicilio es el lugar desde el cual se mantendrá las relaciones con la administración respecto de sus actividades determinadora y recaudadora; la residencia, según lo dicho, sirve para el tratamiento impositivo diferenciado, de acuerdo a que se tenga dentro o fuera del país.*⁹

2.1.4. La importancia del domicilio fiscal.-

La importancia del domicilio fiscal está en todo el ordenamiento impositivo, pues de él depende el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto las principales como las de tipo formal; así encontramos que el domicilio es determinante para establecer la

⁶ José Vicente Troya resalta el criterio de la nacionalidad dentro del principio de no discriminación en el ámbito tributario, tema desarrollado en “Temas Especiales de Tributación Internacional” en *Derecho Internacional Privado en América Latina*, Jan Kleinheistekamp y Gonzalo A. Lorenzo Idiarte (coordinadores), Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2002, pp. 379-398.

⁷ Catalina García Vizcaíno, Op. Cit., p. 204.

⁸ Vicente Oscar Díaz, *El comercio electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales, La reformulación del concepto de establecimiento permanente*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 2001, p. 61.

⁹ José Vicente Troya Jaramillo en “*La Relación Jurídico-Tributaria*”, materiales para la cátedra de Derecho Formal Tributario, UASB, 2001, p. 16.

competencia de la Administración Tributaria, de igual forma en materia de recaudación, en especial en procesos coactivos.

En lo estrictamente formal, es fundamental como lugar en que se deben realizar las notificaciones. Por un lado, la Administración Tributaria puede exigir el señalamiento del domicilio al contribuyente, pero a su vez, cualquier persona puede indicarle a la Administración su domicilio con el fin de recibir notificaciones.

Encontrando una diferenciación práctica entre domicilio y residencia, autores españoles, como el caso de Amparo Navarro Faure, *nos indica que en una primera aproximación el concepto de domicilio tributario parece claramente diferenciado del concepto de residencia, donde la residencia es el punto de conexión, que determina la aplicación de la leyes tributarias a las personas físicas o jurídicas*. Posición que coincide con la presentada por Angel Baena Aguilar.¹⁰

Vicente Oscar Díaz considera que la posición expuesta, coincide con la doctrina de Sainz de Bujanda, ya que, *parten de la posición que la residencia desplegaría sus efectos en el ámbito del derecho tributario material y el domicilio en el campo del derecho tributario formal*.¹¹

Pero el fundamental aspecto para nuestra materia, es que: *El domicilio al igual que la nacionalidad, el origen de los capitales, la fuente de producción de la riqueza, puede ser criterio para establecer y cobrar tributos*.¹²

¹⁰ Vicente Oscar Díaz, Op. Cit., p. 61.

¹¹ *Ibíd*em, p. 61

¹² *Ibíd*em, p.15.

Este último aspecto es el que nos interesa con respecto del tema que nos ocupa; y, junto al domicilio tributario y la residencia, otro concepto que ha adquirido gran importancia es el de *establecimiento permanente*, que lo veremos más adelante.

2.2. La residencia.-

Dentro de la referencia que acabamos de hacer respecto del *domicilio*, encontramos a su vez, la noción de *residencia*, caracterizada fundamentalmente por ser un elemento objetivo.

Según Hortalà i Vallvé, la noción de residencia a efectos fiscales resulta relevante no sólo en el ámbito de las disposiciones legislativas de un Estado individualmente considerado, sino también a nivel internacional. En los convenios para evitar la doble imposición la residencia es el elemento fundamental a efectos de determinar si dicho Convenio resulta o no aplicable y por consiguiente para evitar posibles supuestos de doble imposición que derivarían de una eventual situación de doble residencia o de la tributación de la misma renta en ambos Estados, el de la fuente y el de la residencia.¹³

Catalina García Vizcaíno, señala que la residencia, *aunque es también un criterio de pertenencia social (como lo es el domicilio), a diferencia del anterior, se toma en cuenta la simple estadía de la persona, es decir, donde ésta mantiene una casa-habitación o vivienda, aún sin intención de permanecer.*¹⁴

¹³ Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccatagliata y Piergiorgio Valente, *La Fiscalidad del Comercio Electrónico*, Valencia, CISS PRAXIS, 2000, p. 149.

¹⁴ Catalina García Vizcaíno, *Op. Cit.*, p. 203

Ahora bien, es necesario distinguir la residencia de las personas naturales y de las jurídicas, respecto de estas últimas se aplican dos enfoques fundamentales: El enfoque formal, que se refiere al lugar de creación de la persona jurídica, esto es, donde declara su domicilio social, según las leyes que permiten su constitución. Y el enfoque sustantivo o teoría de la sede social, que considera el lugar donde se ejerce la dirección central y el control de la sociedad.¹⁵

Este mismo criterio es mantenido en nuestro ordenamiento jurídico, ya que conforme lo antes referido¹⁶. El Art. 60 del Código Tributario ecuatoriano establece como domicilio de las personas jurídicas, en primer término, el lugar señalado en el contrato social o los respectivos estatutos, lo que coincide con lo anterior; y, en segundo término, el lugar donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador, es decir, no contempla el lugar de dirección o control.

El Art. 4 de la Ley de Compañías regula el domicilio de las sociedades:

El domicilio de la compañía estará en el lugar que se determine en el contrato constitutivo de la misma.

Si las compañías tuvieran sucursales o establecimientos administrados por un factor, los lugares en que funcionen estas o estos se considerarán como domicilio de tales compañías para los efectos judiciales o extrajudiciales derivados de los actos o contratos realizados por los mismos.

Pero, para el ámbito estrictamente tributario la residencia es asimilada como domicilio, no tanto porque se confundan sus conceptos sino porque son utilizados como criterios de sujeción tributaria.

¹⁵ Norberto Campagnale, Silvia Catinot, Alfredo Parrondo, *El impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2000, p. 9.

¹⁶ Supra 2.1.3.

Vicente Oscar Díaz realiza un interesante análisis respecto de la residencia como elemento vinculante a la soberanía fiscal de un Estado, para este autor, la residencia es una manifestación de hecho, *un dato prejudicial* en el derecho tributario, contrario al concepto jurídico de nacionalidad. Pero esta realidad fáctica, al ser incorporada a una norma, se transforma recién en un concepto jurídico igual que la nacionalidad. De ahí que el concepto de residencia, *ha sido objeto de largas reformulaciones por determinados Estados para actuar como norma básica a fin de alcanzar con el tributo a los extranjeros, no sólo con las actividades ejercidas localmente, sino las producidas fuera de dicho Estado.*¹⁷

En el Ecuador se toma como hecho objetivo, es decir, se considera residente a quien ha permanecido dentro del país, más de ciento ochenta (180) días interrumpida o ininterrumpidamente dentro de un año, así lo determina el numeral 8 del Art. 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno que establece: *Se entenderá por servicios ocasionales cuando la permanencia en el país sea inferior a seis meses consecutivos o no en un mismo año calendario.* Para clarificar este concepto el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario y sus reformas en el inciso 3ero. del Art. 7 al referirse a los *Servicios ocasionales de personas naturales no residentes*, dispone que:

*Se entenderá que una **persona natural extranjera no es residente cuando su estadía en el país no ha superado los seis meses dentro de un mismo año contados de manera continua o no.**(La negrilla es nuestra).*

2.3. El establecimiento permanente.-

2.3.1. Origen.-

¹⁷ Vicente Oscar Díaz, Op. Cit., 69

La figura del *establecimiento permanente* actualmente puede ser considerada como típica del derecho internacional tributario, sin embargo, como sucede con otros conceptos, el origen de esta institución es tomada de otras ramas del derecho a nivel local.

Según García Prats, doctrinariamente a nivel internacional, el origen de la figura del establecimiento permanente se encuentra en el derecho alemán de la segunda mitad del siglo XIX, *en concreto en el derecho mercantil de Prusia, que utilizaba el término “betriebsstätt” para referirse al espacio total utilizado en la llevanza de una actividad empresarial. Con posterioridad, el derecho tributario local prusiano tomó este término para dilucidar la sujeción a la imposición sobre las utilidades derivadas de la actividad industrial y comercial de aquellos sujetos que vivían en otros municipios.*¹⁸

Este concepto fue perfeccionándose al tenor de la jurisprudencia alemana, que estableció como requisito básico, la existencia de una localización física fija en el otro Estado y la intención de llevar a cabo actividad empresarial en ese lugar. *Las leyes tributarias de Prusia recogieron en su seno este concepto en 1885 dentro de una secuencia que comprendía agencias, los lugares de dirección, las sucursales y los lugares de venta de bienes, adquiriendo definitivamente un carácter general y comprensivo de los demás en 1891.*¹⁹

En forma progresiva, la figura fue adoptándose como criterio de determinación de la competencia de una determinada autoridad administrativa para gravar una actividad económica realizada por un extranjero. Al principio fue una norma interna, pero después se estableció como criterio internacional de determinación de la competencia tributaria. *En concreto, el Tratado Internacional firmado por el Imperio austro-húngaro y Prusia el 21 de*

¹⁸ Francisco Alfredo García Prats, *El Establecimiento Permanente, Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid, 1996, p. 40.

*julio de 1899, que pasa por ser el primero en materia tributaria internacional para evitar la doble imposición, fue el primero en recoger este criterio.*²⁰

Pero la utilización de esta figura no llegó a generalizarse sino hasta después de comienzos del siglo XX, como consecuencia del mayor intercambio comercial internacional. Por esta misma razón, el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, con el apoyo de la Cámara de Comercio Internacional, empezó a formular borradores de convenios para evitar doble imposición, donde se empieza a definir al establecimiento permanente, pero esta definición no es conceptual sino descriptiva, es decir, a través de ejemplos de lo que es y de lo que no es un establecimiento permanente.

Desde ahí, la doctrina empezó a particularizar la institución, pues el establecimiento permanente *no podía concebirse sin la existencia de instalaciones, cualquiera que fuera la naturaleza de la actividad empresarial, y en consecuencia sin perjuicio de la profesión de un modo que confiere cierta estabilidad y cierta unidad de actividad profesional.*²¹

Ante la necesidad de rentas para las sufridas economías de post guerra de Europa, los países empezaron a considerar a las compañías extranjeras como sujetos de imposición, por lo que aparece la figura del establecimiento permanente para atenuar esta situación. Vern Krishna, considera que Estados Unidos impulsó la configuración de esta institución en defensa de las transnacionales norteamericanas, a través de T.S. Adams, miembro importante del Equipo de Expertos Técnicos de la Sociedad de Naciones.²²

¹⁹ Ibidem., p. 40

²⁰ Ibidem., p. 40

²¹ Ibidem, p. 46.

²² Vern Krishna, “Comerse électronique: Imposition du revenue international”, documento electrónico: T.S. Adams (le représentant américain faisant partie de l’équipe des experts techniques de la Société des Nations)

Pero la fundamental característica que adquiere esta institución, y de ahí su importancia en el derecho internacional tributario, está dada por ser *un medio de resolución de conflicto entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia/domicilio*.²³

Frente a los proyectos del Comité de las Sociedad de Naciones, apareció el Modelo de Convenio de México de 1943 como una respuesta latinoamericana, que prefiere el criterio de imposición en la fuente y no el de la residencia. Pero a pesar de estas diferencias, el Modelo de Londres (1945), del Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones, y el Modelo de México contenían una idéntica definición del establecimiento permanente.²⁴

Después de esta fase, encontramos ya, los primero trabajos de la Organización para la Cooperación Económica Europea (OCEE), que luego pasó a ser, la actual Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), que presentó su primer Proyecto de Convenio para evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, en 1963, y que se mantiene hasta la actualidad pero con revisiones importantes.

2.3.2. Definición.-

La definición de establecimiento permanente es muy particular, pues comprende una serie de situaciones en sentido positivo y en sentido negativo, es decir, no es una definición conceptual o abstracta, sino que, más bien es ejemplificativa, determina lo que se puede entender como establecimiento permanente y lo que no puede ser considerado como tal.

a joué un rôle important, voire prédominant, dans l'élaboration de cette notion afin de protéger les intérêts commerciaux des sociétés multinationales américaines.

²³ Francisco García Prats, Op. Cit., p. 48.

²⁴ *Ibidem*, p. 49.

La principal fuente de este tipo de definiciones la encontramos en los Modelos de Convenios para Evitar la Doble Imposición, pero, como es lógico la doctrina se ha encargado de determinar las características especiales y propias de esta institución, sin embargo, conforme nos dice García Prats, *el concepto de establecimiento permanente aunque fundado en unas premisas aceptadas con carácter general, no responde a unos elementos fijos e invariables, sino que se encuentra sujeto a la normal evolución de los institutos jurídicos tributarios. En otras palabras, a pesar de la aceptación general de sus cláusulas, el propio concepto de establecimiento permanente se encuentra sujeto a una evolución constante por obra de la jurisprudencia, los desarrollos negociadores que desembocan en la firma de nuevos CDI²⁵, y el propio devenir de las estructuras empresariales internacionales.*²⁶

César Montaña Galarza al respecto, recoge el criterio de Alegría Borrás de la siguiente forma:

Alegría Borrás se refiere al concepto de 'establecimiento permanente' como una noción técnico-económica que se utiliza en muchas legislaciones fiscales nacionales y que tiende a generalizar los convenios. Agrega además que pese a que este concepto ha sido muy discutido no se ha logrado hasta la fecha un consenso en su determinación, y más que eso, los países en desarrollo han alzado su voz en protesta...

*Se podría decir que el concepto de 'establecimiento permanente', se quiere constituir en sujeto de derechos a una entidad netamente de carácter económico para la aplicación y consecuente recaudación de los tributos contemplados en las diferentes legislaciones que gravan a las empresas o personas jurídicas.*²⁷

Vicente Oscar Díaz, nos da su propia definición de establecimiento permanente, considerándolo como *un centro autónomo de imputación de una situación jurídica,... cuya*

²⁵ Convenio para Evitar la Doble Imposición.

²⁶ Francisco García Prats, Op. Cit., p. 86.

²⁷ César Montaña Galarza, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional y Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 1999, p. 68.

*actividad económica entrará en relación con la administración tributaria del país donde está localizado el establecimiento.*²⁸

El mismo autor nos refiere que, *en lo concerniente a la gravabilidad de los llamados “establecimientos permanentes, su ubicación jurisdiccional para la imposición debe considerarse en la terminología inglesa como el “centro fijo de negocios”, donde la teoría de la permanencia económica se inserta en el establecimiento permanente como toda instalación que se integra a la economía del país.*²⁹

Por un lado, el establecimiento permanente puede entenderse como un esfuerzo de los países por ampliar su potestad tributaria a los extranjeros; por otro lado, se puede entender más como una limitación a esa misma potestad tributaria. Luis Gómez – Sjöberg opina que el establecimiento permanente *es un instrumento para asegurar que un estado no gravará actividades o réditos de una actividad empresarial desarrollada por un extranjero, en tanto, no haya creado nexos económicos significativos.*³⁰

La imposición estará dada, entonces, en cuanto se amplíe o restrinja el concepto, de ahí que es importante el acuerdo de voluntades a nivel nacional, toda vez que la negociación, en definitiva, retorna a hacer prevalecer el criterio de la fuente o el criterio de la residencia.

Ya respecto de la utilidad de esta Institución, Cesar Montaña, opina:

²⁸ Vicente Oscar Díaz, Op. Cit., p. 64.

²⁹ Ibídem, p. 64

³⁰ Notas personales de clase, “Curso sobre Fiscalidad Internacional, Parte Especial”, Quito, Universidad Andina Simón Bolívar, SedeEcuador, 10 – 14 de junio de 2002.

*En otras palabras, la función primordial del concepto de establecimiento permanente, dentro del derecho internacional tributario como un asentamiento o instalación en una porción del espacio territorial de un Estado que sirve para el ejercicio de una actividad de carácter económico es la de facilitarnos el presupuesto para la sujeción de dicha actividad económica de una persona jurídica extranjera a la normativa tributaria de un país.*³¹

Podemos concluir, que en concordancia con su denominación, conforme lo aceptado por la doctrina y lo que se incluye en los modelos de Convenios para Evitar la Doble Imposición (generalmente el Art. 5), así como normas internas de los países, el establecimiento permanente es un *“Un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad.”*³²

Entonces, el concepto de establecimiento permanente comprende un *lugar*, es decir, un punto geográfico definido; debe ser *fijo*, o sea, permanente, estable; y, de *negocios*, lo que significa que siempre debe existir una actividad generadora de recursos.

En torno a estos tres elementos configuradores se determina el concepto de establecimiento permanente dado por un determinado ordenamiento jurídico o convenio internacional, la relevancia que tome uno de esos elementos sobre los otros dará como resultado la aproximación a un criterio distinto de imposición (residencia o fuente) y sobretodo, se facilitará o dificultará su adecuación dentro del comercio electrónico.

³¹ César Montaña Galarza, Op. Cit., p. 69

³² Según el Art. 5 del Modelo de CDI de la OCDE: *Un “établissement stable” est une place d’affaires fixe; o, A “permanent establishment” is a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.*

2.3.3. El Establecimiento Permanente en el Modelo de Convenio de la OCDE (2000) y en la legislación interna ecuatoriana.

Para poder tener más clara la definición de lo que es un establecimiento permanente, obligatoriamente debemos referirnos al Proyecto de Convenio para Evitar la Doble Imposición, preparado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que en la cláusula 5.1. incorpora la expresión *establecimiento permanente* como un *lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad*. En este sentido, se exige la concurrencia de los siguientes elementos:

- 1) Existencia de un lugar de negocios, tales como oficinas o locales, y, en determinados casos, maquinaria o utillaje.
- 2) Este lugar debe ser fijo, establecido geográficamente en un lugar determinado y con cierto grado de permanencia.
- 3) El ejercicio de la actividad económica ha de desarrollarse a través de ese lugar fijo de negocios.
- 4) El establecimiento debe contribuir a los beneficios de la empresa.

Pero conforme habíamos antes anunciado, la definición es compleja y comprende las situaciones positivas y negativas que conforman la figura del establecimiento permanente.

El actual Art. 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, expresa:

1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:

a) Las sedes de dirección.

- b) Las sucursales;
- c) Las oficinas;
- d) Las fábricas;
- e) Los talleres;
- f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de negocios naturales.

3. Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

4. No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término “establecimiento permanente” no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa.
- b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.
- c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa.
- d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa.
- e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio.
- f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

5. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona –distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se le aplica el párrafo 6- actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado Contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimientos permanentes de la otra.

Si consideramos que el primer modelo de Convenio de la OCDE fue dictado en 1963, podemos decir que en el Ecuador aparece tempranamente la figura del establecimiento

permanente dentro de la legislación nacional, pues el Código Fiscal de la República dictado en 1963, en el inciso final del Art. 4, ya se recoge esta institución, cuando habla *Del Domicilio Fiscal*, disponía:

*El domicilio de las sociedades de personas o de capital, y de las demás personas jurídicas, estará en el Estado conforme a cuyas leyes se hayan constituido; pero tendrán también domicilio en el Ecuador si se hubieren incorporado en el país o si mantienen en él un establecimiento permanente o un Representante legal.*³³

La definición de establecimiento permanente, en nuestro País, de manera enumerativa, consta en el Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 484 de 31 de diciembre de 2001, en aplicación del inciso final del Art. 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno que define al establecimiento permanente, pero deja que el Reglamento especifique los casos entendidos o no, bajo este concepto; de la siguiente manera: *Para los efectos de esta Ley, se entiende como establecimiento permanente de una empresa extranjera todo lugar o centro fijo ubicado dentro del territorio nacional, en el que una sociedad extranjera efectúe todas sus actividades o parte de ellas. En el Reglamento se determinarán los casos específicos incluidos o excluidos en la expresión establecimiento permanente.*

Así encontramos que el Art. 6 del Reglamento antes mencionado, considera:

Art. 6.- Establecimientos permanentes de empresas extranjeras.-

1. Para efectos tributarios, establecimiento permanente es el lugar fijo en que una empresa efectúa todas o parte de sus actividades.

Bajo tales circunstancias, se considera que una empresa extranjera tiene establecimiento permanente en el Ecuador, cuando:

a) Mantenga lugares o centros fijos de actividad económica, tales como:

(i) Cualquier centro de dirección de la actividad;

(ii) Cualquier sucursal, agencia, filial, subsidiaria u oficina que actúe a nombre y por cuenta de una empresa extranjera;

³³ Código Fiscal de la República, Decreto Ley de Emergencia No. 29, publicado en el Registro Oficial No. 490 de 25 de junio de 1963, en *Boletín del Tribunal Fiscal*, Nos. 4-5, Diciembre 1964.

- (iii) Fábricas, talleres, bienes inmuebles u otras instalaciones análogas;*
- (iv) Minas, yacimientos minerales, canteras, bosques, factorías y otros centros de explotación o extracción de recursos naturales;*
- (v) Cualquier obra material inmueble, construcción o montaje;*
- (vi) Almacenes de depósitos de mercaderías destinadas al comercio interno y no únicamente a demostración o exhibición.*

b) Tenga una oficina para:

- (i) La práctica de consultoría técnica, financiera o de cualquier otra naturaleza para desarrollar proyectos relacionados con contratos o convenios realizados dentro o fuera del país;*
- (ii) La prestación de servicios utilizables por personas que trabajan en espectáculos públicos, tales como artistas de teatro, cine, televisión y radio, toreros, músicos, deportistas, vendedores de pasajes aéreos y de navegación marítima o de transportación para ser utilizados en el Ecuador o fuera de él.*

c) Una persona o entidad que desarrolle en el país, por cuenta de una empresa extranjera, alguna actividad económica en cualquiera de las siguientes formas:

- (i) Con poder para comprometer legalmente a las personas o empresas para quienes trabajan;*
- (ii) Ligadas mediante contrato para realizar actividades económicas por cuenta de las personas o empresas para quienes trabajen;*
- (iii) Con tenencia de mercaderías de propiedad de una empresa extranjera, destinadas a la venta en el Ecuador; y,*
- (iv) Que pague a nombre de una empresa extranjera el valor de arrendamiento de locales, de servicios o de gastos vinculados con el desarrollo de una actividad económica.*

2. El término "establecimiento permanente" no comprende:

a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercaderías pertenecientes a la sociedad;

b) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa, con el único fin de que sean procesadas por otra empresa;

d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de recoger información para la empresa o de comprar bienes, valores o mercancías sin el ánimo de revenderlos en el país;

e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen por la propia sociedad;

f) El desarrollar actividades por medio de un corredor, comisionista general, agente, representante, distribuidor o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y aun cuando, para cumplir con la Ley de Compañías, les haya sido otorgado un poder; todo ello, sin perjuicio de la responsabilidad tributaria personal

de dicho corredor, comisionista general, agente, representante, distribuidor o mediador.

Evidentemente, existen diferencias entre la definición recogida en nuestra legislación nacional y la del Modelo de Convenio, como las siguientes:

- ❑ El Reglamento no dice qué es un lugar fijo “*de negocios*”, ya que en el numeral 2, letra a) se refiere a centro fijo de “*actividad económica*”, lo que implica un campo mucho más amplio.
- ❑ El Reglamento no se refiere a “*sede de dirección*”, sino que más bien hace alusión directamente a *sucursales, filiales y otros*, lo que llama la atención, toda vez, que el término filial fue expresamente dejado a un lado en el Modelo de Convenio.
- ❑ Las obras de construcción, según el Modelo deben exceder de doce meses, el Reglamento determina más de seis meses.
- ❑ El Reglamento incluye almacenes de depósito y oficinas para consultoría y prestación de servicios.
- ❑ El Reglamento comprende como establecimiento permanente a los representantes o apoderados.
- ❑ En referencia a lo que “*no se comprende*” como establecimiento permanente, el Reglamento contempla pocos casos, mientras el Modelo es mucho más amplio.

En definitiva, el Reglamento tiende a abarcar la mayor cantidad de casos para que puedan ser gravados como residentes, mientras que el Modelo restringe las figuras que sí

comprende esta institución; lo que nos demuestra, una vez más, la constante pugna que existe entre los países desarrollados para evitar que sus empresas multinacionales sean gravadas en un país extranjero, al contrario de los países en desarrollo que buscan gravar las rentas generadas por esas empresas dentro del país.

Lo que debemos tener claro, es que en cualquier evento de contradicción entre la norma de un Convenio suscrito por el Ecuador y la norma interna, siempre prevalecerá la norma del Convenio, lo que en cierto modo nos recuerda, una vez más lo tratado respecto al *ablandamiento* del término de soberanía fiscal. Debiendo recordar lo dispuesto por el Art. 163 de la Constitución que señala: *Las normas contenidas en los tratados y convenios internacionales, una vez promulgados en el Registro Oficial, formarán parte del ordenamiento jurídico de la República y prevalecerán sobre leyes y otras normas de menor jerarquía.*

Es sumamente interesante destacar cómo la figura del establecimiento permanente se la puede utilizar a nivel seccional, para gravar las rentas que obtiene una empresa en un cantón³⁴, pese a estar legalmente domiciliada en otro. Este es el caso concreto de la Ordenanza del cantón Cayambe para el cobro del impuesto de patentes municipales, que en el Art. 2 determina:

Hecho generador.- Se considera como hecho generador del tributo, el ejercicio de toda actividad económica que se realice dentro de la jurisdicción cantonal, a través de un establecimiento permanente, constituye objeto del presente impuesto y obliga a la obtención de la patente municipal.

*Para efectos de lo dispuesto en esta ordenanza, se entenderá por establecimiento permanente el lugar fijo donde el contribuyente, persona natural o sociedad, efectúa todas o parte de sus actividades, que puede ser en un lugar o centro permanente para la dirección, agencia, sucursal, fábrica, taller, almacén, bodega, planta industrial o florícola, depósito o similares, así como las oficinas para el desarrollo regular de las actividades económicas.*³⁵

³⁴ Lo que coincide mejor con el origen de la institución.

2.4. Los establecimientos permanentes y el comercio electrónico.-

El problema de calificar a una máquina, un servidor, una página web o un proveedor del servicio de internet, como un establecimiento permanente es uno de los más candentes en la actualidad, pues depende de esa calificación para establecer la potestad de un Estado para imponer y cobrar impuestos.

Mauricio Plazas se refiere a esta preocupación, en los siguientes términos:

Esta tendencia adquiere particular importancia en presencia de las actuales proyecciones de la economía global y el comercio electrónico, respecto de las cuales la dinámica y variada forma de prestación de servicios, muchos de ellos imposibles de localizar con un criterio seguro e indiscutible, hacen necesario apelar al ‘establecimiento permanente’ como signo visible de identificación territorial.

Con todo, los problemas y controversias suelen presentarse hoy en torno a lo que debe entenderse por ‘establecimiento permanente’ y los alcances e implicaciones de la definición. Los países industrializados, y los modelos de la OCDE con ellos, pretenden definiciones limitativas de alcance restringido, en tanto que los países en vías de desarrollo aspiran a definiciones amplias que, como tales, extiendan el criterio de la ‘fuente’ a casos e hipótesis que los exportadores de capital difícilmente están en condiciones de aceptar. Piénsese por ejemplo, en las llamadas ‘oficinas electrónicas’ y ‘establecimientos permanentes’ como signo visible de identificación territorial.³⁶

Ahora, como antes vimos³⁷, el domicilio, la residencia y el establecimiento permanente sirven como criterios de vinculación impositiva a la soberanía fiscal de un determinado país, de ahí el esfuerzo de cada legislación interna por ampliar la aplicación de sus normas a la mayor cantidad de hechos económicos.

³⁵ Ordenanza s/n , Registro Oficial 464, 29-XI-2001

³⁶ Mauricio Plazas Vega, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Las ideas políticas de la hacienda pública*, Sta. Fe de Bogotá, Temis, 2000, p. 649.

³⁷ Supra, 2.1.

Sin embargo, dentro del comercio electrónico esto se hace más difícil, precisamente por la dificultad de determinar actores y ubicaciones geográficas, lo que junto con el problema (tratado en el Capítulo I) de la territorialidad de la ley, hace que el panorama sobre la imposición del comercio electrónico preocupe sobremanera. Toda vez que, eventualmente, las especiales características del comercio electrónico pueden ser utilizadas con fines de elusión y evasión fiscal, con la consecuente creación de verdaderos paraísos fiscales electrónicos.

La contratación electrónica³⁸ por sus múltiples bondades, fortalece y complementa la contratación tradicional, al permitir que personas que se encuentran a miles de kilómetros de distancia, desde los lugares más remotos del planeta puedan interactuar en pocos segundos, situación que está permitiendo gestar lo que será el mercado más grande del mundo, es decir, el mercado electrónico que a su vez fomenta el desarrollo de la *economía electrónica o nueva economía*.

El comercio electrónico en su sentido más amplio es la contratación electrónica relativa a transacciones comerciales; pudiendo encontrar como una de sus clasificaciones la siguiente:

Negocio a Negocio	-	Business to Business (B2B)
Negocio a Consumidor	-	Business to Consumer (B2C)
Negocio a Estado	-	Business to Government (B2G)
Consumidor a Estado-		Consumer to Government (C2G)

³⁸ El comercio electrónico en el Ecuador está regulado por la *Ley de comercio electrónico, firmas electrónicas y mensaje de datos*, publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 557 de abril 17 de 2002.

Pero en sentido estricto, el comercio electrónico se refiere a aquellas transacciones que conlleven el ánimo de lucro, de tal manera que realmente hablamos de comercio electrónico en: negocio - negocio y negocio - consumidor; toda vez que las otras dos relaciones tienen que ver con operaciones de índole administrativa, antes que propiamente comercial.

Es necesario destacar que el comercio electrónico no es tan nuevo como se pensaría, pues comprende la contratación a través de telex, fax o cualquier medio electrónico, lo que sucede en los últimos tiempos es que la *Internet*³⁹ ha permitido el desarrollo de esta actividad a escalas insospechadas y con un crecimiento sumamente acelerado, por lo que se ha hecho necesario entrar a determinar ciertos conceptos que se han vuelto muy relativos o inaplicables bajo estas nuevas circunstancias, pues el comercio es de bienes tangibles e intangibles, y por lo mismo, la mercadería ya no tiene que pasar necesariamente por las fronteras.

Recordemos que los sistemas tributarios modernos, fueron desarrollados con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial, cuando las empresas focalizaban su actividad en la industria y se basaban en el principio de la centralización, y la riqueza circulaba de país a país en la forma de bienes físicos pero en volúmenes pequeños.

Las grandes corporaciones, en el mundo actual, tienen una alta movilidad de los factores y

³⁹ *Internet es parte de una super carretera de información, que además, incluye elementos físicos, tales como redes de telecomunicaciones, cables de TV y redes celulares. La internet no es una central de computadoras o una estructura organizativa es una telaraña o red (spider's web), que permite conectarse del punto A al punto B. Los extremos de la Internet Web son las computadoras/terminales. La conexión de dos o más de estas computadoras/terminales, de modo tal que puedan compartir información y recursos, constituye una network o red informática. Así se forma la Internet (Interconnected network) como resultante de la conexión de dos o más networks. Para que la información fluya por este medio se requiere una interacción entre el hardware (computadoras/terminales, cables, routers, servers, etc.) y el software que permite que la información sea transferida de una computadora a otra.- Mercedes Ribet y Juan Carlos Yemma, "La imposición y el comercio electrónico" en www.deloittetouchtohatsu-Nuestras publicaciones.htm*

se manejan en forma global, participando en operaciones multimillonarias y dejando de lado las fronteras.

El comercio electrónico a través de Internet ha abierto una innumerable gama de nuevas posibilidades para el ingenio humano por sus peculiares características, entre las que podemos destacar las siguientes:

1. Permite reducción de costos.
2. Elimina en muchos casos todo o parte de la cadena de intermediación.
3. Facilita una rápida y eficiente transmisión de información.
4. Es un medio natural para la transmisión de bienes intangibles y servicios en general.
5. Determina la creación de un mercado electrónico especializado

Así mismo, dentro del comercio electrónico podemos encontrar dos tipos de transacciones efectuadas a través de redes de telecomunicaciones empleando instrumentos electrónicos, esto es, el comercio electrónico indirecto (pedido electrónico de bienes tangibles) y el comercio electrónico propiamente dicho, denominado directo (entrega en línea de bienes intangibles), o también señalado como comercio electrónico puro.

Feliciano Casanova Guash, sostiene que los bienes, tanto los libros como la música pueden adquirir otro tipo de formato que altera su composición tradicional. *Ahora un libro puede ser distribuido sin necesidad de que previamente haya sido impreso en hojas de papel y, en vez de guardarlo en una librería de manera noble que adorna nuestro salón, se inserta en el disco duro de nuestro ordenador particular, convirtiéndonos, sin apreciarlo ni quererlo, en un nuevo modelo de ecologistas, pues si se generaliza esta nueva*

*configuración y suministro de bienes, estaremos contribuyendo al sostenimiento de los bosques, algo que no está nada mal.*⁴⁰

Pero el ambiente virtual no solamente plantea problemas respecto a las nuevas características de los bienes sino que también trae dificultad de ubicar a los partícipes del comercio electrónico en el *cibespacio*.

Todas las personas, físicas y jurídicas, pueden navegar a través de la Internet sin que se conozca su identidad, o aparezcan con una identidad que nada tiene que ver con la del lugar de residencia. Esto mismo pasa en el comercio electrónico, pues en un determinado momento no se puede determinar la identidad ni la residencia de quienes participan en una transacción electrónica, lo que dificulta cumplir con las obligaciones fiscales, pues no se puede saber la jurisdicción competente.

En este contexto, los vendedores como los conocíamos tradicionalmente, con presencia física en las ciudades, están cambiando su fisonomía e introduciendo las herramientas de las que se sirve el comercio electrónico, utilizando la Internet para crear páginas web como canal de distribución para sus ventas de bienes y prestación de servicios, ofreciendo una vitrina de exhibición de su mercadería donde todo el mundo puede mirar y ya no quedarse simplemente dentro de la ciudad donde la empresa tiene una presencia física. De tal manera que, si además que no es posible conocer la identidad de quienes navegan en la *web*, mucho más difícil es conocer su ubicación física o su verdadera dirección.

Conforme autores argentinos, *el comercio electrónico por sus características y particularidades origina en el ámbito del impuesto a la renta problemas de determinación*

⁴⁰ Feliciano Casanova Guasch, “España: Comercio electrónico: nuevos problemas y tensiones sobre el sistema fiscal”, , <http://vlex.com/redi/No. 39 - Octubre del 2001/12>.

*del lugar de producción de la renta y la dificultad de establecer cuándo puede existir un lugar fijo de negocios que haga calificar a ciertos elementos utilizados en tal comercio bajo el concepto de establecimiento permanente y en consecuencia sujeto de tributación.*⁴¹

Habíamos analizado que el establecimiento permanente se define por ser un lugar fijo de negocios, por lo que cabe analizar cómo se cumplen estos presupuestos conceptuales en el caso del comercio electrónico. Cabe la pregunta ¿cómo puede determinarse el punto geográfico donde se asienta el sujeto pasivo dentro de una realidad virtual?, así mismo, ¿hasta qué punto se puede determinar la falta de movilidad o la permanencia de ese sujeto en un lugar determinado?.

Así lo manifiesta García Prats, ya que la *definición general del establecimiento permanente exige que el lugar de negocios sea fijo. Es uno de los elementos que permite caracterizar al lugar de negocios como un “situs” diferente –distinct situs-, hasta el punto de ser considerado como elemento crucial de la definición*, ya que de eso depende el nexo entre el lugar de negocios y el territorio del Estado.⁴² Este mismo autor, también considera, que el lugar además de ser fijo no debe ser temporal, de tal manera que, *es necesaria una conjunción de ambos elementos, el de la fijeza del lugar de negocios y también el de su permanencia durante un determinado período de tiempo, siendo este último consecuencia directa del primero.*⁴³

Los aspectos fundamentales del establecimiento permanente son esos precisamente, de ahí su historia, su concepto y su definición, pues de lo contrario estaríamos hablando de otra figura jurídica.

⁴¹ Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Parrondo, Op. Cit., p.424.

⁴² Francisco García Prats, Op. Cit., p. 111-112

Conforme manifiesta Hortalà, si el establecimiento permanente, debido a su complejidad, es ya motivo de dudas interpretativas y de procedimientos amistosos entablados entre países, la introducción de las nuevas tecnologías no hace sino ampliar el elenco de posibles cuestiones contenciosas.⁴⁴

Es representativo el hecho que la OCDE consideró que llegó a tener una definición casi completa del establecimiento permanente, cuando de pronto el comercio electrónico irrumpió, y en forma urgente, han tenido que ponerse a analizar este tema, de manera que, luego de la *Aclaración sobre la Aplicación del Concepto de Establecimiento Permanente al Comercio Electrónico: Cambios a los Comentarios al Art. 5 del Modelo de Convenio de la OCDE*, del 2000, tuvieron que enseguida emitir la *Aclaración sobre la aplicación de la definición del establecimiento permanente en el comercio electrónico, Modificaciones a los comentarios al artículo 5 del Convenio Modelo de la OCDE*. En el que se trata de explicar cómo se aplica esta figura dentro del comercio electrónico, aunque no con mucho éxito, ya que las dudas fundamentales siguen presentes, pese a las expresas declaraciones realizadas sobre los puntos más controvertidos, como aquel que no se necesita la presencia humana para la existencia de un establecimiento permanente, por mencionar un caso.

Sin embargo, muchos temas no quedan claros, sobre todo porque se juegan intereses polarizados, por un lado, de los países desarrollados, que prefieren aplicar el criterio de la residencia para crear el nexo que permita gravar los ingresos de sus empresas; y, por otro lado, los países en vía de desarrollo, consumidores de tecnología, que prefieren gravar sobre la fuente.

⁴³ Ibídem, p. 116

⁴⁴ Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccatagliata y Piergiorgio Valente, Op. Cit., p. 158.

Por lo que en la práctica, más que proseguir en el afán de ampliar o restringir el concepto, con los comentarios al Art. 5 del Modelo de la OCDE, la doctrina pretende crear una nueva figura de **establecimiento permanente virtual**, a través de una redefinición de la fuente de “establecimiento”.⁴⁵

Debido a las peculiaridades propias de la actividad desarrollada a través de *Internet*, el requisito de la “física” de la sede, ya sea en la acepción temporal o espacial, tiende a difuminarse dificultando su constatación y consiguiente demostración en caso de pretensiones impositivas. De hecho, en relación con el criterio de la territorialidad, un *site Internet* no responde a una concreta localización física, más aún, por cuanto se refiere al requisito de la “física”, un *site Internet* puede abrirse o cerrarse, a gusto del consumidor, repetidas veces.⁴⁶

Dentro de esta redefinición, *el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos hace vincular la procedencia acerca de la existencia de un establecimiento permanente en territorio de los Estados Unidos a que exista suficiente presencia “física”, con lo cual deja de considerar como relevante si una entidad realiza o no negocios o actividades comerciales.*⁴⁷

Pero a su vez, en virtud de esta misma redefinición, nos podemos acercar cada vez más al criterio de la fuente, que en concepto de cada vez más autores, sigue siendo el más justo para la distribución de las rentas entre países.

En este sentido, nos parece sumamente importante la conclusión a la que llega Vicente Oscar Díaz sobre este tema: *El concepto de “establecimiento permanente virtual” es un*

⁴⁵ Vicente Oscar Díaz, Op. Cit., p.108

⁴⁶ Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccagiatia y Piergiorgio Valente, Op. Cit., p. 159.

*cambio de adaptación del concepto clásico para la definición de la fuente de la imposición en el cibercomercio.*⁴⁸

Este autor, nos explica la novedad encontrada: *El cambio consiste en que para la definición del mismo no se requiere una plaza fija de negocios, sino una conexión de los negocios en el país de la fuente, suficientemente cerrada, efectiva y racional.* En seguida, el mismo Díaz, nos dice algo, con lo que concordamos perfectamente: *Ello, dicho claramente, apunta a conceder potestades tributarias al país de la fuente.*

En este mismo sentido, se pronuncia Giampaolo Corabi, cuando nos comenta: *Definir irrelevante el problema de la localización es una provocación ante la masiva literatura sobre el establecimiento permanente que pronto será superada, según afirman los expertos en los últimos informes acerca de la tributación internacional, por un mecanismo mejor ajustado a las nuevas tecnologías, sin ser necesariamente futurista. Reconsiderar el principio de la fuente puede ser un primer paso hacia el sistema de equidad fiscal al cual se aspira.*⁴⁹

Compartimos plenamente el criterio de estos dos autores, pues la redefinición del concepto de establecimiento permanente, para ser aplicado al comercio electrónico está siendo estirado forzosamente, con el fin de ampliar el criterio de la residencia, sin darse cuenta, que como en un círculo, se vuelve a llegar al punto de que se querían alejar, esto es, reconocer el criterio de la fuente como el más adecuado.

⁴⁷ Vicente Oscar Díaz, p. 108.

⁴⁸ Ibídem., p. 119

⁴⁹ Giampaolo Corabi, "Consecuencias tributarias del comercio electrónico", documento electrónico, originalmente publicado en *Criterios Tributarios*, años XIV n. 132/133, p. 45

2.4.1. ¿Los servidores de hospedaje de páginas web constituyen establecimiento permanente?

Partimos del punto de la definición de establecimiento permanente, como lugar fijo de negocios, para poder responder a esta pregunta, aclarando que el problema se centra en el servidor o *server*, ya que mayoritariamente, se ha aceptado que las *páginas web*, en general, no constituyen establecimientos permanentes, toda vez que son un conjunto de órdenes informáticas, es decir, programas de computación (software) y datos electrónicos que, por sí misma, no envuelve propiedad tangible.⁵⁰

Por lo mismo, conforme a los requisitos que debe comprender un establecimiento permanente, la página web no tiene ningún elemento físico que la sustente. De ahí que, en el momento en que los Estados intenten someter a tributación a las empresas titulares de páginas web almacenadas en servidores situados en tales Estados, se encuentran con el problema de que la idea de página web no encaja dentro del concepto de establecimiento permanente.

Pero empieza a desarrollarse la discusión en otro sentido, esto es, en la posibilidad de mantener un establecimiento permanente sin presencia física en el otro Estado, tal como ocurre en el caso de representantes o apoderados, que permiten actuar a la empresa sin tener presencia física⁵¹, por lo tanto, una página web, bajo esta especial óptica, puede ser un establecimiento permanente, siempre y cuando realice determinados actos, como

⁵⁰ La “Aclaración sobre la aplicación de la definición del establecimiento permanente en el comercio electrónico” de la OCDE, dentro del numero 6., establece: *Este acuerdo incluye la importante opinión de que una página web no puede, por sí misma, constituir un establecimiento permanente, que una página web que contenga una programación ordinaria no constituiría un establecimiento permanente para la empresa que ejerce el negocio a través de la página web...*

⁵¹ Conforme sucede con el Art. 6, numeral 1, letra c) del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno del Ecuador.

finiquitar contratos a nombre de la empresa en forma habitual, conforme lo requiere el numeral 5 del Art. 5 del Modelo de la OCDE.

En consecuencia, si la empresa también lleva a cabo, de manera electrónica, por medio de la página web, operaciones que puedan considerarse del núcleo principal de las mismas, como sería el caso, según ya dijimos, de la conclusión de contratos con sus clientes; o, el proceso de suministro de bienes o servicios y el pago de la operación, tales actividades no pueden considerarse meramente preparatorias o auxiliares, siendo, en tal caso, constitutivo de un establecimiento permanente. Por consiguiente, la diferencia tiene una importancia capital, pues determina la potestad de exacción de un Estado sobre las actividades que lleva a cabo una empresa a través de la web.

Pero ya respecto de un *server*, es preciso un equipo físico (hardware), y por lo tanto, puede existir la relación de fijeza y permanencia que exige el concepto de establecimiento permanente.

El *server* o servidor es el lugar donde se almacenan los datos de la página web, funcionando a modo de albergue de la misma, constituyendo el servidor algo material y físico. De ahí la diferencia que lleva a cabo la propuesta de la OCDE, pues el servidor implica la necesidad de equipo humano y aparatos técnicos que, obviamente, requiere una presencia en un lugar determinado; mientras, la *web site* utiliza solo un espacio concreto de la memoria del servidor, y todo ello con independencia de que la empresa titular de la *web site* pague una comisión o alquiler por el espacio utilizado en el servidor.

En cualquier caso, bajo los últimos comentario aclaratorios al Art. 5 del Modelo de la OCDE, el requisito de una intervención humana no es esencial para considerar que existe

un establecimiento permanente. Así, fuera del estricto ámbito del comercio electrónico, ya hemos tenido la ocasión de ver cómo las funciones realizadas a través de equipos mecánicos (ejm.: equipos de bombeo en las actividades de extracción de recursos naturales), han sido suficientes para caer dentro del ámbito del concepto analizado.

Sobre la necesidad de la presencia humana como hecho configurador del establecimiento permanente, encontramos antecedentes importantes, tanto a nivel europeo como a nivel estatal, destacándose la Sentencia del TJCE de 6 de julio de 1985 y la Sentencia del BundesFinanzHof alemán de 30 de octubre de 1996.

Guillem Domingo Pérez⁵², nos explica en detalle estos fallos judiciales que tratan sobre si los equipos electrónicos o mecánicos pueden constituir establecimiento permanente:

La Sentencia Günter Berkholz de 6 de julio de 1985, del TJCE (Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea) se refiere al tratamiento de una máquina como establecimiento permanente. En el caso 168/84, se planteó por parte del Finanzgericht de Hamburgo (Tribunal de Finanzas) el litigio entre la sociedad Abewerbund Alfred Berkholz, propiedad del Sr. Gunter Berkholz y el Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt (Oficina de recaudación de Hamburgo), que discute si la explotación de unas máquinas expendedoras en los ferries que cubren la línea Alemania-Dinamarca podían considerarse como establecimiento permanente.

⁵² Guillem Domingo Pérez, “España: E-Commerce y El Establecimiento Permanente”, en <http://publicaciones.derecho.org/redi/No. 35 - Junio del 2001/7>

Dichas máquinas no disponían de personal permanente ni de medios técnicos, por lo que el Tribunal resolvió según el Art. 9.1 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, que considera que debe ser interpretado en el sentido de que una instalación destinada a una actividad comercial, como sucede con la máquina tragamonedas, en un barco navegando en alta mar fuera del territorio nacional únicamente debería ser calificada como un establecimiento permanente en el sentido del mencionado artículo, si existe una reunión permanente de medios humanos y técnicos necesarios para las prestaciones de servicios y si estas prestaciones pueden estar unidas a la sede de la actividad económica del prestatario.

Por lo tanto, dichas máquinas no pudieron calificarse, con ocasión de este caso, como un establecimiento permanente, debido, precisamente, a la no presencia permanente de medios humanos y técnicos para la prestación de dichos servicios. De acuerdo con lo comentado, y aplicando por analogía las conclusiones del Tribunal, un servidor no podría constituir un establecimiento permanente, puesto que la falta de medios humanos en la relación impide dicha calificación, en el sentido del Art. 5 del Modelo de la OCDE.

Sin embargo, dentro del procedimiento la Comisión presentó, un conjunto de observaciones que pusieron de manifiesto cuál es su posicionamiento ante el problema. De este modo, el punto 13 de la Sentencia señala que: la Comisión expone que, en el marco del artículo 9 de la Directiva, la noción de establecimiento permanente ocupa el mismo rango que el de la sede de actividad económica. La Comisión considera que el aumento de los aparatos automáticos capaces de ejecutar prestaciones de servicios con independencia de la presencia de personas como prestatarias debe llevar a la consideración que, en principio, tales autómatas deberían poder ser considerados como constitutivos de un establecimiento permanente en el sentido del artículo 9 de la Directiva. La Comisión considera que esta concepción conduce a una repartición racional de las

competencias fiscales, conforme al principio general según el cual la tributación de una mercancía o de un servicio debe tener lugar en el Estado en el que esta mercancía o esta prestación se consuma.

En la Sentencia del BundesFinanzHof alemán de 30 de octubre de 1996, se resolvió si un oleoducto subterráneo totalmente automatizado propiedad de una empresa holandesa que transportaba crudo y derivados atravesando y finalizando en Alemania debía calificarse como un establecimiento permanente en dicho país a efectos de su tributación. En este sentido, el oleoducto funcionaba de forma automática a través de un sistema informático instalado en Holanda. Además, cualquier labor de mantenimiento o reparación del oleoducto se resolvía subcontratando estos servicios a empresas alemanas que se encargaban de prestar dichos servicios.

El BundesFinanzHof analizó el concepto de establecimiento permanente de la legislación interna alemana y del convenio de doble imposición entre Alemania y Holanda, llegando a la conclusión de que el oleoducto constituía un establecimiento permanente. En efecto, el concepto de establecimiento permanente se definía en el artículo 12 AO (Código Tributario General) de 1977, conceptuándose como un lugar fijo de negocios que sirve a las actividades de la empresa.

Según lo expuesto, la Jurisprudencia alemana requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos, a saber: la concurrencia de un lugar fijo —firmemente sujeto a la tierra—, establecido durante determinado período de tiempo, que sirva para el negocio y que el contribuyente tenga el poder de disposición sobre dicho establecimiento. De este modo, el Tribunal entendió que dicho oleoducto constituía un establecimiento permanente al concurrir los siguientes requisitos:

a) La parte del oleoducto que atraviesa Alemania constituye una base de negocios, consistente en el transporte de crudo y representando el núcleo esencial del activo de la empresa.

b) El oleoducto, cuyo recorrido transcurre principalmente bajo tierra, es una base fija en el sentido del artículo 12, párrafo 1 AO (Código Tributario General) de 1977, requiriéndose una fijación a la tierra y que esta base esté situada en un lugar fijo durante determinado periodo de tiempo.

c) El hecho de que el oleoducto transcurra a lo largo del territorio alemán comporta la fijación de una relación contractual de larga duración.

d) La parte alemana del oleoducto ha comportado un beneficio para la empresa holandesa. Por lo tanto, el mero hecho de transportar crudo a través del oleoducto es suficiente para asumir que la base fija se usa con un ánimo lucrativo.

El hecho de que la mencionada sentencia reconociera la posibilidad de que una máquina o instalación (oleoducto) pueda constituir un establecimiento permanente sin necesidad de personal ha abierto el camino a una reinterpretación por parte de la Doctrina, en el ámbito de las telecomunicaciones, con lo cual una compañía telefónica extranjera podría tener un establecimiento permanente en Alemania.

Por lo tanto, nada obsta para que los proveedores de acceso a Internet puedan llegar a considerarse que poseen un establecimiento permanente en Alemania, por tener allí un servidor, o que actuaban como agentes dependientes, constituyendo un establecimiento permanente en Alemania.

No podemos determinar en forma absoluta y de antemano, que un *server* signifique la existencia de un establecimiento permanente, es necesario observar, caso por caso, las actividades que lleva a cabo una empresa. Por este motivo, la OCDE distingue entre las actividades que pueden denominarse preparatorias, tales como la publicidad, el suministro de información de las actividades y productos de la empresa o la conexión a través de *links* o enlaces, no constituyendo tales casos un establecimiento permanente, ya que simplemente sirve de medio de comunicación.

Por lo tanto, debemos considerar que, cuando estas funciones formen una parte esencial y significativa de la actividad comercial de la empresa en su conjunto o que otras funciones esenciales de la empresa son ejercidas a través de un equipo informático; y si, además, el equipo constituye un lugar fijo de negocios para la empresa, existiría un establecimiento permanente. Siendo necesario distinguir entre el servidor propiedad de una empresa, y aquel, que pertenece a otra empresa y presta el servicio de *hospedaje*.

Lo que también destaca Vicente Oscar Díaz, cuando señala: *Cada vez que avanzo en la investigación del tema, los autores me recuerdan que sólo es posible la atribución de rentas, cuando el “server” forma parte de un activo del propio establecimiento.* Y luego continúa: *Esto último no es otra cosa que recordar que antes de considerar el pago de algún derecho como nexo de vinculación se debe considerar la actividad del establecimiento permanente, que él rinde en la jurisdicción para sus beneficiarios, y no meramente por razón del uso del “server”.*

Sin perjuicio de considerar los criterios de autores que sostienen que la presencia de un *server* a todo cuerpo puede dar lugar a la existencia de un establecimiento permanente; y,

por el contrario, otra posición que no acepta esa relación, porque sostienen que el *server* consiste en establecer una conexión interactiva análoga a una línea telefónica.⁵³

Existe una opinión de amplia aceptación, que trata de ver al comercio electrónico como una forma más de realizar negocios. En efecto, la finalidad última de la actividad comercial de la empresa que vende sus productos ya sea a través de los medios tradicionales o a través de la red es, precisamente, la venta del producto. Por lo tanto, los medios utilizados para la venta —por correo, por teléfono o a través de un servidor que une al computador de la empresa y al del comprador— no deberían influir en la calificación de dicha venta. Estaríamos ante un establecimiento permanente en aquellos casos en que la transacción —conclusión del contrato, pago y entrega del bien— se realiza completamente a través del servidor.

Como lo señala Vicente Oscar Díaz: *el “server” representa la configuración del lugar físico determinante en función de la actividad a desarrollar, con identidad de establecimiento permanente, dado que el “server” tiene capacidad por sí mismo para ser sede de un negocio o de una actividad empresarial.*⁵⁴

Autores argentinos al respecto nos manifiestan: *Sin embargo, un server puede considerarse una máquina automática que, con su instalación y por intermedio del oferente, planea comportamientos comerciales, es decir, la entrega de servicios digitales a*

⁵³ Vicente Oscar Díaz, Op. Cit., p. 123.

⁵⁴ Ibídem, p. 139.

*favor de su empresa. Por ello el concepto de server puede fundar el establecimiento permanente bajo determinadas condiciones.*⁵⁵

En cuanto a la calificación de un Prestador de Servicios de Internet (ISP⁵⁶), como un establecimiento permanente. La respuesta puede parecer muy clara: dado que la finalidad de los prestadores es la de facilitar un espacio físico a las empresas que *domicilien o alojen* su web, el prestador de servicios únicamente constituirá un establecimiento permanente de la empresa cuando éste pueda calificarse como un agente de la empresa titular de la Web.⁵⁷

En la práctica, ningún prestador de servicios está habilitado para concluir contratos en nombre de la empresa, ya que la finalidad del prestador es la de ubicar en su servidor cuantas más web sean posibles de muy distintas empresas.⁵⁸

En síntesis, podemos decir, que este tema, como todos los demás que se relacionan con el comercio electrónico, no ha llegado a producir consensos unánimes, al contrario, existe una marcada disparidad de criterios, aunque existen acuerdos básicos sobre ciertos puntos, pero que resultan temporales, pues la doctrina y la práctica, cada día van encontrando nuevos argumentos para uno u otro sentido, sin perder de vista que muchos de ellos responden a intereses rentísticos particulares de cada Estado, y no precisamente a un desarrollo conceptual puro.

⁵⁵ Norberto Campagnale, Silvia Catinot y Alfredo Perrondo, Op. Cit., p. 426

⁵⁶ Por sus siglas en inglés de Internet Service Provider

⁵⁷ La “Aclaración sobre la aplicación de la definición del establecimiento permanente en el comercio electrónico” de la OCDE, dentro del numero 6., establece: ... *y que un servidor de internet no constituirá excepto en circunstancias especiales, un agente dependiente de otra empresa para constituir un establecimiento permanente de esa empresa.*

Entre las posibles soluciones, que pueden ser adecuadas, encontramos la celebración de acuerdos internacionales, donde se pueda establecer criterios de imposición que respondan a una justa distribución de las rentas entre países, generadas por el comercio electrónico.

⁵⁸ Guillem Domingo Perez, “*España: E-Commerce y El Establecimiento Permanente*”, Op. Cit.

Capítulo III

El comercio electrónico frente a los sistemas impositivos actuales

3.1. ¿Es el comercio electrónico un factor de desarrollo económico, que merezca un tratamiento tributario especial?

Ante el fenómeno del comercio electrónico y su vertiginoso avance, existen respuestas polarizadas, desde quienes aplauden su desarrollo hasta quienes lo encuentran perjudicial.

En materia tributaria, pasa algo similar, pues podemos encontrar grupos que miran al comercio electrónico como una gran oportunidad que elimina barreras y permite realizar una actividad mercantil mucho más ágil y eficiente, por lo que, al traer incontables beneficios a toda la población, no debería estar gravado con impuesto alguno, pues lo que se trata es de incentivar su uso. Otros, consideran que el comercio electrónico no puede tener beneficios exclusivos sobre las formas tradicionales de comercio, ya que traería graves problemas de discriminación, por lo que consideran que es perfectamente adaptable los actuales sistemas impositivos al comercio electrónico.

Dentro de la posición que considera que el comercio electrónico debe ser gravado, existe una tendencia minoritaria que rechaza la posibilidad de que esta actividad pueda ser gravada con los mismos sistemas tributarios actuales, ya que el intercambio de intangibles

trae graves cuestionamientos a la forma cómo había sido concebido el derecho tributario, por lo que propone un sistema diferente, que con sus propios principios pueda regular los gravámenes al comercio electrónico, toda vez que, precisamente para evitar la discriminación, se debe reconocer que no existe igualdad entre las formas de comercio tradicional y el electrónico, por lo que sus tratamientos tributarios deben ser distintos.

Por ser opiniones contrarias, es natural que encontremos largas e interesantes discusiones al respecto, pues no debe perderse de vista, que ya no se trata de simples argumentaciones doctrinarias, sino que, entran en juego importantes intereses económicos, entre otros, de las grandes transnacionales y de los mismos gobiernos, agobiados por no perder contribuyentes o ingresos tributarios.

En Estados Unidos, la *Advisory Comisión on Electronic Commerce*, que fue creada por la *Internet Tax Freedom Act*¹, antes de su reunión en diciembre de 1999, llamó a que se presenten propuestas sobre fiscalidad del comercio electrónico, que debían observar los siguientes principios:

- Simplificación del sistema vigente,
- Justicia tributaria,
- Evitar sobrecargar la presión fiscal indirecta en los vendedores,
- No discriminación,
- Armonización internacional,
- Neutral desde un punto de vista tecnológico,
- Protección de la privacidad,

¹ Comisión Consultiva sobre Comercio Electrónico, creada por el Acta de Internet Libre de Impuestos, dictada por el Congreso de Estados Unidos el 13 de marzo de 1997.

- Respeto de la soberanía de las autoridades tributarias, y de la autonomía fiscal de los entes no estatales, y
- Respeto a las cláusulas constitucionales.²

Esto nos sirve, sobretudo, para evidenciar la dificultad de encontrar un sistema adecuado, que permita gravar las operaciones electrónicas.

Estados Unidos a través de su doctrina y la jurisprudencia de la Corte Suprema ha establecido tres principios fundamentales que deben regir en materia de fiscalidad del comercio electrónico:

- a) **neutralidad**, asemeja la imposición del comercio electrónico a la del tradicional, sobre la base que no puede existir más gravámenes para una nueva actividad, de los que ya existen;
- b) **utilización de los principios internacionales existentes**, en razón del conocimiento que de ellos se tiene; y,
- c) **flexibilidad**, adaptando los principios existentes a las nuevas modalidades de comercializar.³

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE), a través de su *Committee on Fiscal Affairs*, en el documento *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*⁴,

² Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccagiatia y Piergiorgio Valente, *La Fiscalidad del Comercio Electrónico*, Valencia, CISS PRAXIS, 2000, p.238.

³ Aníbal Pardini, *Derecho de Internet*, Buenos Aires, Ediciones La Rocca, 2002, p. 128.

⁴ Comité para Asuntos Fiscales: “Comercio Electrónico: Condiciones globales para la tributación” distribuido el 8 de octubre de 1998 durante la Conferencia de Ottawa, pero aprobado por la CFA el 30 de junio de 1999.

manifiesta que los principios aplicables al comercio electrónico son cuatro, que Hortalà i Vallvé⁵ los presenta de la siguiente forma:

- **Neutralidad**, el sistema fiscal debe asegurar una imposición homogénea e igualitaria entre las diversas formas de comercio electrónico y no deben adoptarse medidas o aprobarse métodos que conlleven un tratamiento discriminatorio entre el comercio electrónico y las formas tradicionales de comercio.
- **Eficacia**, las nuevas tecnologías ofrecen a las Administraciones fiscales la posibilidad de mejorar su servicio y minimizar los costes para los obligados fiscales derivados del cumplimiento de sus obligaciones. Esta modernización de las administraciones es necesaria a fin de no perder el tren de la evolución tecnológica del sector privado.
- **Seguridad**, las normas fiscales aplicables a todas las operaciones comerciales, y en particular a las realizadas a través de las nuevas tecnologías ofrecidas por la *Sociedad de la Información*, deberán ser suficientemente estables y comprensibles para que los contribuyentes puedan calcular a priori las consecuencias fiscales de una operación comercial.
- **Igualdad**, la exacción fiscal debe garantizar el adecuado reparto de las bases imponibles entre los distintos países sin que se produzcan interferencias de soberanía fiscal. Las posibilidades de fraude o elusión fiscal deberán ser limitadas al máximo, así como los riesgos de doble imposición o doble no-imposición no deseada. Las medidas para prevenir el fraude deberán ser proporcionales y no deben constituirse en obstáculos para el comercio electrónico.

⁵ Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccatagliata y Piergiorgio Valente, Op.Cit., p. 261

- **Flexibilidad**, los sistemas fiscales no deben ser rígidos en exceso, de modo que puedan seguir, de forma dinámica, la evolución tecnológica y las nuevas técnicas comerciales sin necesidad de realizar continuos cambios legislativos.

La principal conclusión es que los principios fiscales del comercio tradicional se aplican totalmente al nuevo entorno tecnológico, por lo que se manifiesta un ánimo de desaparecer cualquier iniciativa que pretenda gravar con impuestos específicamente diseñados para las transacciones electrónicas, o por lo menos, no se presenta como posible, decir que al comercio electrónico no pueden aplicarse los principios tradicionales de la fiscalidad.

En espera de mayores definiciones al respecto, considerando que se trata de un país productor de tecnología, Estados Unidos, dictó la *Internet Tax Freedom Act*, con el fin de poner ejemplo a los demás países para no crear nuevos tributos a esta actividad.

Según la sección tercera de esta Acta, ningún Estado o gobierno local, puede imponer tributos, directa o indirectamente, a los servicios prestados a través de Internet; o, al uso de Internet o de sus servicios, excepto los ya existentes y que deben seguir pagándose, es decir, no se trata de una exoneración, sino más bien de una prohibición de imponer más tributos de los ya existentes, asimilando la transacción a la que se realiza por teléfono, por correo o por cualquier otro medio remoto.⁶

Esta Acta fue promulgada por el Presidente Bill Clinton y tenía una duración de tres años, pese a que originalmente se había solicitado, que esta moratoria, sea decretada por seis años. Sin embargo, el 28 de noviembre de 2001, el Presidente Jorge W. Bush firmó el

documento que extiende esta moratoria por dos años más, es decir, hasta el año 1 de noviembre de 2003.

Debemos tener presente que cada uno de los Estados de la Unión Norteamericana, tiene completa autonomía en materia tributaria; y, que fundamentalmente manejan un impuesto a las ventas (*sales tax*), que grava al gasto, es decir, al consumidor final, no identificable con el impuesto al valor agregado (IVA), que ha sido armonizado en la Unión Europea, en especial con la 6ta. Directiva dictada en 1977 y sus posteriores aclaratorias y reformas.

La Unión Europea, no siguió el camino trazado por Estados Unidos, al contrario declaró que las transacciones electrónicas están gravadas con el IVA, debiendo para ello hacer ciertas determinaciones, que en parte, van contra el sistema general que se ha mantenido respecto del IVA tradicionalmente, tal como veremos más adelante, al hablar de los impuestos indirectos frente al comercio electrónico.

Como podemos entender, la mayoría de los problemas que surgen a partir del comercio electrónico, según Adriana Núñez, son originados en las transacciones “cross border” o internacionales, y no sólo repercuten en los impuestos que se basan en las rentas sino también en los que gravan el consumo. Es decir, cuando se lleva a cabo una transacción internacional, los Estados de las partes intervinientes, ya sea mediante la aplicación del criterio de la fuente o el de residencia, ejercen su potestad tributaria sobre la operatoria. Cabe mencionar que la disputa de bases imponibles entre Estados no es un problema nuevo, sino que se remonta desde los orígenes de la tributación, específicamente a partir de que distintos países comienzan a comercializar entre sí sus bienes y servicios.⁷

⁶ *Ibíd*em, Anexo 10, p. 537.

El problema sigue siendo el mismo. Por razones de política interna o comunitaria, se ha preferido mantener sobre el comercio electrónico los mismos principios que tradicionalmente se han venido manejando, sin que puedan gravarse con nuevos impuestos, en una parcializada interpretación del principio de neutralidad, que busca asimilar al comercio de intangibles con el comercio tradicional.⁸

Pero consideramos, que entre las posiciones de los países desarrollados, siempre queda espacio para poder desplegar nuevos proyectos y nuevos conceptos que respondan a los desafíos planteados por el comercio electrónico al derecho tributario, es decir, no se puede abandonar la tarea de seguir buscando sistemas que se adapten a las especiales circunstancias de la *economía digital*, toda vez que se ha reconocido su importancia, trascendencia; y fundamental cambio que produce en la vida cotidiana de las personas.

3.2. La posibilidad técnica de gravar el comercio electrónico.-

Muchos autores consideran que la imposición al comercio electrónico, no pasa de ser una mera discusión doctrinal, ya que las transacciones se realizan en un espacio “virtual”, donde no es posible encontrar individuos o lugares determinados.

Guglielmo Maisto resaltando esta problemática, menciona que para que una determinada operación sea imponible, es necesario que la misma sea controlable, o que sean identificables tanto la materia imponible como el sujeto imponible. La característica fundamental de Internet, es que se trata de un sistema autosuficiente sin ningún control central. Cada uno de los ordenadores conectados a la red, es al mismo tiempo, un punto de contacto entre la red y el exterior y un trámite para la conexión entre un número

⁷ Adriana S. Núñez, *Comercio electrónico: Aspectos Impositivos, Contables y Tecnológicos*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2001, p. 81.

indefinible de otros ordenadores⁹. Las informaciones viajan desde un punto al otro sin un recorrido predefinido o predefinible; por lo tanto, sin que sean identificables ante determinados puntos de control. Bienes y servicios sobrepasan así, los límites nacionales sin ningún control.¹⁰

En la práctica nada nos permite identificar a la persona detrás de una computadora, mucho menos su localización, por más que tengamos unos números que identifican al proveedor del servicio de internet. Según el mismo Maisto, los contratantes entran en contacto directo, potencialmente anónimo y absolutamente desvinculado de limitaciones geográficas. La dificultad al determinar la localización y la identidad de un sujeto hacen difícil, si no imposible, la aplicación del impuesto. A esto se debe añadir el rápido desarrollo de los medios de pago totalmente anónimos.¹¹

Sin embargo, es necesario destacar lo contrario, es decir, la tecnología, así como permite que los agentes económicos puedan realizar sus transacciones electrónicas sin ser fácilmente identificados, ya sea por la residencia o por la fuente de sus ingresos; así mismo es capaz de por sus mismos medios técnicos, llegar a determinar una identificación del contribuyente¹² y someterlo a una jurisdicción cierta. Claro que para ello es necesario una legislación armonizada a nivel mundial y convenios de cooperación entre administraciones tributarias fiscales, que impida el establecimiento de *paraísos fiscales electrónicos*.

⁸ Conforme más adelante explicaremos en el tema referente al *bit tax*.

⁹ De este hecho surge la noción de denominarla como una “telaraña”, o una “red”, a nivel mundial

¹⁰ Guglielmo Maisto, “Reflexiones en Materia de Tributación del Comercio Electrónico”, en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1999, p. 702.

¹¹ *Ibíd.*, p. 702.

¹² Un probable sistema, es a través de la firma electrónica.

Por lo tanto, la tecnología, en este caso, no es más que un instrumento para ejecutar ciertas medidas de carácter fiscal; y, depende de los legisladores o de los gobiernos, hasta donde se puede llegar a gravar los hechos que se dan vía electrónica, así lo ha demostrado la Unión Europea, que ha realizado un gran esfuerzo para someter el comercio electrónico al sistema IVA, estableciendo requisitos especiales, para de alguna manera, poder tener el control. Esto no significa que, extender el IVA al comercio electrónico sea lo mejor, pero sí demuestra que depende de la voluntad política para poder establecer medidas impositivas a la actividad que se efectúa electrónicamente.

Si establecemos como cierto, el hecho de poder gravar la actividad electrónica, la tendencia mayoritaria, conforme analizamos antes¹³, se dirige a extender los sistemas impositivos actuales al comercio electrónico.

En España, bajo las pautas de la OCDE y las Directivas de la Unión Europea, se está trabajando en respuestas a esta problemática, que López-Guzmán¹⁴, las resume de la siguiente manera:

- El sistema fiscal vigente debe adaptarse a las transacciones económicas realizadas a través del comercio electrónico, mediante el cambio del diseño de los tributos para acoger a esta nueva realidad.
- La Administración tributaria debe realizar un control exhaustivo de las actividades económicas realizadas en los sitios web, para la aplicación de tributos tanto directos como indirectos.

¹³ *Supra* 3.1.

- Las transacciones comerciales de bienes tangibles e intangibles de las empresas *puntocom* pueden, y deben, ser controladas a través de tres actuaciones diferentes. La primera sería mediante el seguimiento fiscal de las páginas web donde se produzcan las transacciones comerciales. La segunda, el desarrollo de sistemas que controlen el pago de impuestos de las empresas de mensajería y de paquetería, como fuente indirecta de información de las transacciones comerciales realizadas por las empresas *puntocom*. La tercera actuación consistiría en el seguimiento, a través de los registros bancarios, de las operaciones comerciales realizadas por esta clase de empresas.

3.2.1. El comercio electrónico frente al sistema de impuestos directos.-

Conforme habíamos podido establecer en el Capítulo II, es de fundamental importancia la redefinición del concepto de establecimiento permanente y su relación con los criterios impositivos de la fuente y de la residencia. Por lo que nos remitimos a lo ya analizado, en cuanto tiene plena incidencia en la imposición directa, ya que en esencia, sobre estos temas se centra la problemática del comercio electrónico frente a los impuestos directos, que en forma general se refieren al impuesto a las ganancias, renta o patrimonio; tanto de las personas naturales como jurídicas.

En consecuencia, la dificultad mayor está en determinar el origen de los ingresos dentro de la *economía virtual*, considerando el posible apareamiento de *paraísos fiscales virtuales* y el tema de los *precios de transferencia* dentro de las empresas multinacionales que pueden realizar negocios en una *Intranet*. Por otro lado, la cuestión se centra en evitar la *doble imposición*.

¹⁴ Tomás López-Guzmán, “La fiscalidad de los entornos virtuales”, en

Hortalà i Vallvé resume este punto así: las administraciones tributarias deben hacer frente a dos graves problemas:

- La imposibilidad de considerar residentes a ciertas entidades que terminan por no ser sometidas a imposición en ningún lugar; y, lo contrario.
- Los supuestos en que las entidades se vean *atrapadas* por varias legislaciones de modo que terminan por ser consideradas como residentes simultáneamente en varias jurisdicciones fiscales, con la consiguiente doble imposición.¹⁵

Dentro de los Convenios Internacionales (casi dos mil en la actualidad a nivel mundial¹⁶) de tipo tributario¹⁷, *resulta de particular importancia, a efectos de la aplicación de las normas convencionales, llamada calificación de la renta mediante la que se identifica la renta obtenida con una de las distintas categorías de renta prevista por el propio Convenio (beneficios empresariales, dividendos, intereses, cánones, etc.). Es indudable que estos elementos, conceptos y definiciones fueron diseñados para un entorno tecnológico distinto del actual, por lo que el elemento material configurador de este tipo de rentas, así como de las demás actividades generadoras de rentas, tiene un peso determinante, resultando por tanto de difícil aplicación a una realidad “virtual” como la del comercio electrónico.*¹⁸

Ratificamos entonces, la necesidad de *reconceptuar* los conceptos básicos del derecho tributario, que hemos analizado, para poder aplicarlos al comercio electrónico, así lo

http://uoc.terra.es/art/uoc/0105022/lopez_imp.html, 14 de octubre del 2002.

¹⁵ Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccatagliata y Piergiorgio Valente, Op. Cit., p. 152.

¹⁶ Ibídem, p. 147.

¹⁷ *El objetivo primario de los Convenios es precisamente evitar la doble imposición y subsidiariamente eliminar los supuestos de discriminación contra los no nacionales o no residentes; si bien en los últimos tiempos los Convenios se emplean también para evitar la evasión y fraude fiscal*, Ibídem, p. 148.

considera el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos, en el documento *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*¹⁹, que explica cómo la fiscalidad sobre la fuente va perdiendo espacio, para imponerse el criterio de la residencia, toda vez que, en el *mundo virtual* se elimina por sí, todo elemento físico que serviría para atribuir la renta a un determinado sitio geográfico. Mientras que el concepto de residencia mantiene su validez esencial, ya que, en general, cada persona física es un ciudadano o residente de un determinado país, mientras que las personas jurídicas deben constituirse de acuerdo a las normas de un Estado específico.

Sin embargo, no debemos perder de vista que esta visión es parcializada y determinada por tratarse de un país que es exportador de tecnología y servicios electrónicos, por lo que no le conviene la imposición sobre la fuente, pero desde el punto de vista de los consumidores, el criterio de la fuente sigue siendo perfectamente aplicable, pues así mismo se puede reconocer la jurisdicción donde se encuentra el consumidor.

Para Feliciano Casanova Guash, el problema *que plantea el comercio electrónico sobre la fiscalidad no es tanto la pérdida de recaudación fiscal cuanto que se produzca un reparto equitativo entre todos los Estados de los ingresos fiscales que se generan en las operaciones comerciales. El comercio electrónico debe entenderse como una nueva forma de operar en el mercado, pero que, en definitiva, no pretende otra cosa que intermediar en el mercado de bienes y servicios con distintas herramientas que las que hasta ahora han venido siendo utilizadas.*²⁰

¹⁸ Ibídem, p. 110.

¹⁹ Ibídem, Anexo 9, p. 487. También en www.ustras.gov

²⁰ Feliciano Casanova Guash, "España: Comercio electrónico: nuevos problemas y tensiones sobre el sistema fiscal" en *Revista de Derecho Informático (REDI)*, No. 35, p. 38

Otra de las cuestiones relacionadas con la imposición directa se refiere al impacto que el comercio electrónico puede tener sobre los precios de transferencia, *cuya problemática básica consiste en operaciones entre empresas integrantes de un mismo grupo, de tal manera que se consigue trasladar el beneficio desde un territorio a otro alterando los precios tal y como se producirían si la operación se llevase a cabo entre partes independientes. La transferencia de tecnología entre empresas matrices y filiales, los contratos de know-how, la cesión de intangibles y, de manera significativa, la implantación de Intranets en las grandes empresas plantea nuevos problemas respecto a la valoración de este tipo de relaciones.*²¹

En efecto, la mayor dificultad dentro de este tema, se encuentra en determinar, cómo un precio de transferencia no es artificial, ya que no existe un precio de mercado que nos sirva de referencia para poder hallar que se trata de un precio creado entre partes relacionadas; por lo que, es cada vez más común que las grandes empresas transnacionales actúen bajo este esquema.

Para la OCDE, la cuestión de los precios de transferencia es una de las más particulares, precisando, sin embargo, que la revolución tecnológica en curso no plantea al intérprete problemas complementariamente nuevos. A juicio de la OCDE lo que conlleva la aparición y crecimiento del comercio electrónico es la posibilidad de hacer más habituales algunos problemas de entre los más complejos en materia de precios de transferencia. Por ello, la OCDE considera que, a priori, no hay necesidad de replantearse los principios hasta ahora elaborados y aplicados por multitud de Administraciones fiscales. Por tanto, se mantiene el principio del *arm's length*.²²

²¹ Ibídem, p. 51

²² Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccatagliata y Piergiorgio Valente, Op. Cit., p. 187

Tradicionalmente la calificación de las rentas y prestación de servicios ha servido de base para determinar el tipo de imposición, pero precisamente el adelanto tecnológico ha hecho que esta distinción sea cada vez más difícil de realizar. La *digitalización* de obras, que antes obligatoriamente estaban en un soporte material, ahora pueden viajar por el *ciber espacio* sin ningún impedimento.

Este fenómeno se da, en especial en obras literarias como libros, música, programas de computador, etc.; lo que evidentemente cambia además los hábitos de consumo de la generalidad de la gente, mucho más si consideramos el mayor desapego que las nuevas generaciones tienen hacia lo material, por una inclinación hacia lo desechable²³, por lo que poco les importa el soporte físico respecto de su real disfrute o uso, que generalmente es muy temporal.

Siguiendo a Hortalà i Vallvé, el principal efecto de esta transformación de los bienes físicos en bienes digitales implica su diferente calificación a efectos de su tributación internacional. De esta manera, los consumidores no tenemos necesariamente que adquirir un libro o CD, sino que perfectamente podemos hacer un pago por consumo del libro o canción favorita. En vez de adquirir el libro, simplemente podemos utilizarlo durante un determinado período de tiempo y pagar un canon por el tiempo que utilizamos el libro (lo mismo cabría decir respecto de la música).²⁴

En tales casos, se puede discutir si el pago que se haga por la adquisición o uso de bienes digitalizados estarán comprendidos dentro del ámbito del artículo 7 del Modelo de

²³ Alvin Toffler habla acerca de la transitoriedad y se refiere a una sociedad del “tírese después de usado”, que ha creado una regla en la nueva sociedad: *las relaciones del hombre con las “cosas” son cada vez más temporales*. Más información en Alvin Toffler, *El “shock” del futuro*, 14ta. ed., Barcelona, Plaza & Janes Editores, 1998, p. 58.

²⁴ Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccatagliata y Piergiorgio Valente, Op. Cit. 171

Convenio OCDE (beneficios de empresas)²⁵, o dentro del ámbito del artículo 12 (cánones)²⁶.

Guglielmo Maisto²⁷, plantea con un ejemplo el problema sobre la aplicación de los principios existentes en los convenios internacionales para la calificación, de acuerdo con las normas de dichos convenios, de la renta que deriva de la transferencia de informaciones digitales: El Modelo de la OCDE revela que la retribución por el derecho de reproducción de una fotografía digital, por ejemplo, podría ser calificada como:

- Renta de empresa, si se asimila al correspondiente para la compra de una fotografía; o,
- Canon (royalty), si se asimila al correspondiente para el derecho de uso de un bien inmaterial. En este último caso, el correspondiente (royalty) sería imponible en el Estado de la fuente.

Así presentado, la distinción es de gran importancia, pues mientras en el caso de beneficios de empresas, y siempre que no exista un establecimiento permanente, la tributación será en origen, en el caso de que se califique como cánones, entonces el Estado de la fuente sí tendrá potestad para gravar el hecho imponible en función del

²⁵ El Art. 7.1 del Modelo establece: *Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente puede someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean imputables a ese establecimiento permanente.*

²⁶ El Art. 12.1. del Modelo manifiesta: *Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo de los cánones.* El Art. 12.2 del mismo Modelo define: *El término “cánones” en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.*

²⁷ Guglielmo Maisto, Op. Cit., p. 704.

porcentaje establecido en el convenio de doble imposición o en el tipo establecido por su legislación interna.²⁸

Por lo que, regresamos a la misma discusión, que consideramos es la central en el tema de la tributación internacional, entre los países que en general consumen servicios digitales y los productores de los mismos. Para los países desarrollados, en base al principio de neutralidad tecnológica, un mismo bien no debería tener un tratamiento distinto por ser adquirido en soporte papel, o sin soporte, es decir digitalmente, ya que dicen que en esencia sigue siendo el mismo libro.

Pero por otro lado, debemos considerar que, si bien es cierto, la obra intelectual sigue siendo la misma, el soporte le da una calidad distinta, pues ya no se trata de un bien material sino de uno de tipo electrónico, que puede tener la misma finalidad pero su uso será distinto, así un país que grava sobre la fuente, considerará que se trata de un canon por utilización, por lo que retendrá un porcentaje en el pago; en cambio, el país de la residencia dirá que es la entrega de bienes, por lo que se considera exportación y la renta solo será gravada en el origen.

Si nos planteamos ejemplos similares, entenderemos con mayor amplitud la problemática que nos plantea el comercio electrónico, sin embargo, no debemos perder de vista, que se siguen jugando intereses económicos parcializados dentro de estas discusiones doctrinales.

Según Hortalà las connotaciones de esta distinción entre categorías es importante a efectos de la tributación de los no residentes y de la consiguiente “obligación” de efectuar una retención en calidad de imposición en la fuente. En la mayor parte de sistemas

²⁸ Feliciano Casanova Guasch, Op. Cit. p. 49.

tributarios la contrapartida por la entrega de bienes y la prestación de servicios se encuentra sometida a imposición sólo si se ha obtenido a través de un establecimiento permanente, y en ese caso no se somete a retención el pago. Por el contrario, los cánones pagados por un residente suelen conllevar el sometimiento a imposición en el país de la fuente, y por tanto el pagador —residente— debe practicar una retención o deducción en la contraprestación pactada en concepto de imposición en la fuente (*whithholding tax*).²⁹

3.2.2. Los impuestos indirectos y su gravabilidad en el comercio electrónico.-

Se torna evidente que los mismos problemas que hemos referido en relación a los impuestos directos, también afectan a la imposición indirecta; debido a que el comercio electrónico plantea desafíos en las bases conceptuales de la tributación y porque en la práctica las relaciones comerciales se reflejan preponderantemente en el consumo.

Pero, de manera especial, respecto de la fiscalidad indirecta se plantean dos problemas: el uno, que se refiere a las determinación del lugar del hecho imponible; y el otro, respecto de la calificación de las operaciones, o sea, si se considera bienes o servicios, conforme ya lo habíamos anticipado en el numeral anterior.

Aunque, como nos dice Casanova, lo que más preocupa es el hecho de que con la discusión surgida entre la imposición en origen o en destino, realmente está en juego el futuro en el ámbito de la soberanía fiscal de los Estados, o lo que es lo mismo, la suma de los ingresos de los que van a poder disponer las arcas públicas para atender a los gastos e inversiones públicas.³⁰

²⁹ Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccatagliata y Piergiorgio Valente, Op. Cit., p.173

Cuando hablamos de la imposición indirecta debemos entender que nos referimos en forma especial al Impuesto al Valor Agregado (IVA), pues es el tributo al consumo de amplia aceptación en Europa y Latinoamérica (así como lo es el impuesto a la venta “*sales tax*” en los Estados Unidos), además que su gran importancia deriva del monto de recaudaciones que es muy significativo para los presupuestos estatales.

Respecto del ***lugar de realización del hecho imponible***, debemos recordar lo que habíamos visto en el Capítulo I, esto es, que toda ley necesita un territorio en el que debe aplicarse, lo que se relaciona con la soberanía fiscal y la posibilidad de establecer tributos a determinados hechos, pues lo mismo sucede con el IVA, dándose la posibilidad que en una relación de comercio internacional, un mismo hecho pueda estar sometido a imposición bajo dos potestades tributarias diferentes.

Hortalà expone que la legislación española, que se encuentra conforme con las Directivas Comunitarias³¹, establece que la regla general para las entregas de bienes es que se entiende realizado el hecho imponible donde los bienes se pongan a disposición del adquirente. A partir de este criterio marco, se establecen salvedades: si son objeto de transporte, donde se inicie (con matizaciones), si son objeto de instalación o montaje, donde se efectúe; si son inmuebles, donde se radiquen.³²

Así mismo, Hortalà se refiere a las prestaciones de servicios, que se entienden realizadas donde el prestador tenga situada su sede de actividad o su establecimiento permanente. Sin embargo, se establecen también excepciones a la regla general: si se relaciona con inmuebles, donde radiquen éstos; los de transporte, en función de la parte del trayecto; los

³⁰ Feliciano Casanova Guasch, Op. Cit., p. 52.

³¹ La 6ta. Directiva IVA de la, entonces, Comunidad Económica Europea, emitida en 1977, es la base primordial y fundamental que regula el IVA.

³² Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccatagliata y Piergiorgio Valente, Op. Cit., p. 122.

culturales, de hostelería, carga y descarga, donde se presten; los de publicidad, asesoramiento, auditoría, servicios de profesionales, operaciones financieras en general, donde resida el destinatario (si es sujeto pasivo del IVA); y es en esta última salvedad donde deben encuadrarse los servicios relacionados con los productos intangibles.³³

Ahora bien, la transmisión electrónica de datos, que se convierten en fotografías, música, programas de computación, películas, etc., ¿dónde se entiende realizada la transacción: en el domicilio del vendedor, en el domicilio del comprador, en el server, en donde se realiza el pago, etc.?

En general, la entrega de bienes es gravada por el país de destino, lo que sucede cotidianamente en las importaciones; la prestación de servicios, normalmente es imponible en el país de la sede del prestador.

En aplicación de la 6ta. Directiva, en la Unión Europea, los servicios de telecomunicaciones se consideraban prestados y gravados en un Estado en función del lugar desde donde se suministraban.

La evolución tecnológica, según explica Asorey, originó la obsolescencia del criterio aceptado originalmente por la 6ta. Directiva, razón por la cual el 17 de marzo de 1997, el Consejo de la Unión Europea autorizó a quince estados Miembros a derogar la Sexta Directiva, introduciendo reglas ad-hoc y alterando los principios esenciales del sistema de IVA, de forma tal que el servicio pasó a considerarse prestado en el lugar en el cual se encuentra establecido el comitente o comprador y no ya en base al lugar en el cual se

³³ Ibídem, p. 122.

encuentra establecido el prestador. En fin, se abandonó para los servicios de telecomunicaciones el criterio de la sede del prestador.³⁴

Guglielmo Maisto nos dice que en materia de comercio electrónico, la Comisión de las Comunidades Europeas ha formulado las propias orientaciones, proponiéndose proteger al máximo el IVA, como principal impuesto sobre el consumo, a aplicar en el origen. En tal óptica, un paso necesario es la calificación de las cesiones de productos digitalizados no como cesiones de bienes sino como prestaciones de servicios. Como tales, en base al principio de imposición en el origen, éstos estarían sujetos al IVA solo si son cedidos (*rectius prestados*) por operadores comunitarios, para comprar productos no comunitarios y por otra parte, podría convertir al producto comunitario menos apetecible para los consumidores no comunitarios dado que estaría gravado por el IVA. La Comisión, consciente de tales distorsiones, sostiene el mantenimiento para tales servicios de la imposición en el país de consumo (previa consulta con los Estados miembros), análogamente a lo que se produce bajo el nuevo régimen de los servicios de telecomunicaciones.³⁵

La posición de los Estados Unidos de Norteamérica es de establecer una *zona libre electrónica*, es decir, que no exista impuestos al comercio electrónico, por lo que se debe eliminar toda barrera arancelaria para un libre intercambio, con lo que cumpliría con el principio de neutralidad. Sin embargo, esta es una posición que protege sus intereses como país productor de tecnología y servicios electrónicos.

³⁴ Ruben O. Asorey, “El Impacto del Cibercomercio en los Principios Fiscales y en Libertad de Comercio”, en *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, Victor Uckmar (coordinador), Padova, Casa Editrice Dott. Antonio Milani, 1999, p. 885.

³⁵ Guglielmo Maisto, Op. Cit., pp. 708–709.

De lo que nos previene Casanova, cuando dice: *Ahora bien, una cosa es la disminución de aranceles con el fin de que exista una mayor liberalización del comercio y otra bien distinta es que los Estados donde se produce el consumo de un bien o servicio no tengan derecho a establecer impuestos o aranceles que graven ese mismo consumo, pues lo contrario significaría la constitución de un espacio económico libre de imposición y, como consecuencia, un traslado de los ingresos fiscales hacia los países exportadores en perjuicio de los países importadores.*³⁶

El mismo autor, nos presenta dos posiciones importantes: por una parte, la OCDE, desde la conferencia de Ottawa ya se ha manifestado a favor de la tributación en destino para los impuestos que gravan el consumo, postura ésta que no ha sido modificada como lo demuestra el informe del Comité de Asuntos Fiscales de junio de 2000 respecto a la implementación de las condiciones establecidas en la conferencia de Ottawa para un marco fiscal del comercio electrónico y que opta por el principio de imposición en el lugar de consumo. La Unión Europea también es partidaria de la imposición en destino en base al argumento de que en caso contrario el principio de neutralidad quedaría afectado por cuanto los mismos bienes y servicios suministrados y prestados de forma tradicional sí están sujetos a imposición dentro de la UE a efectos de IVA.³⁷

Hortalà³⁸, resume las propuestas de las dos organizaciones (OCDE y UE), en dos posibles escenarios en materia de fiscalidad indirecta que permita dar una solución razonable a los problemas que plantea el comercio electrónico:

- En el primer escenario, se mantendrían los criterios actuales de “lugar de realización” del hecho imponible, pero se delimitaría el concepto de establecimiento

³⁶ Feliciano Casanova Guasch, Op. Cit., p. 54.

³⁷ Ibídem, p. 54.

permanente para evitar fugas. Por lo que sería necesario ampliar este concepto en el ámbito del IVA. Surge la cuestión de si una nueva definición de establecimiento permanente debería aplicarse con carácter general a todas las actividades, o por el contrario limitarse al comercio electrónico. Esta última posibilidad no parece la más neutral pues equivaldría a dos tipos de establecimiento permanente, en función del modo empleado para desarrollar la actividad.

- El segundo escenario, consistiría en limitarse a *tapar agujeros*. Se trataría en definitiva de actuar de modo antagónico y modificar los principios que rigen las reglas relativas al “lugar de realización” del hecho imponible. Esta solución, más rápida y eficaz, se enfrenta sin embargo a dos problemas principales. Por un lado, la efectiva recaudación del impuesto cuando los servicios se prestan a personas que no son sujetos pasivos del IVA (lo que en el caso de Internet puede constituir una regla mayoritaria) pues ya no cabe la inversión del sujeto pasivo. Por otro lado, habrá que garantizar que quien contrata el servicio sea su beneficiario efectivo, pues pueden ser personas distintas que incluso residan en jurisdicciones fiscales distintas.

Lo que nos recuerda, la permanente discusión entre el criterio de la residencia y el de la fuente, tomando en cuenta que éste último es el que en la práctica va siendo aceptado, en cuanto a la imposición indirecta.

Según nos expresa Hortalà, las decisiones adoptadas en los últimos tiempos parecen tender hacia el segundo escenario posible. En esa dirección se han dirigido las acciones de la Unión Europea (UE). La situación actual en materia de imposición de las prestaciones de servicios procedentes de países no UE y dirigidas directamente a

³⁸ Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccatagliata y Piergiorgio Valente, Op. Cit., p. 125.

individuos (no sujetos pasivos del IVA) se traduce en una desventaja competitiva para las empresas residentes en la UE ya que ven como las prestaciones que éstas efectúan, destinadas al consumo privado dentro de la Comunidad, sí se someten al IVA³⁹.

Como es obvio, en la aplicación de políticas tributarias prevalece el interés de cada país, en este caso de toda la Comunidad, sobre la amenaza u oportunidad que presentan el resto de países.

Con relación a la **calificación de las operaciones en el comercio electrónico**, ya habíamos adelantado algo cuando nos referimos a los impuestos directos, toda vez que la distinción entre bienes y servicios es fundamental para toda la problemática de la fiscalidad del comercio electrónico.

Para Casanova⁴⁰, tres problemas básicos se presentan respecto a la imposición del sistema IVA: (i) la nueva distinción entre bienes y servicios; (ii) la discusión de la opción para una tributación en origen o destino en este tipo de operaciones electrónicas; (iii) el control de las operaciones, a los efectos de que exista un cumplimiento efectivo de todas operaciones llevadas a cabo por sistemas electrónicos. Estas tres cuestiones están íntimamente relacionadas entre sí; sus efectos se sienten sobre la competitividad de las empresas y sobre el cumplimiento de las obligaciones respecto del IVA.

De no definirse claramente la distinción entre bienes y servicios, se puede dar paso a una generalizada evasión, toda vez que se podrá ampliar la conceptualización según más convenga; de tal manera que pudiesen vender bienes como si fueran servicios, con el fin

³⁹ Ibídem, p. 126.

⁴⁰ Feliciano Casanova Guasch, Op. Cit., p. 56

de que no se encuentren gravados, ya que los servicios prestados por no residentes no gravan IVA dentro de la Unión Europea.

La discusión principal proviene de la *digitalización* de los bienes, toda vez que, lo que se transmiten y reciben son datos numéricos, que organizados constituyen el producto deseado, es decir, cómo es posible recibir productos que en realidad no lo son. Por lo que surge la permanente discusión, si el producto digital le pertenece al comprador o tan sólo tiene un permiso de uso.

Por una parte, se dice que lo que importa al final es el producto que se consigue, es decir, si una persona quiere escuchar una canción, le da igual comprar un disco o “bajársela” directamente a su computador personal. Por otra parte, se destaca que, pese a ser el producto final el mismo, en este caso, una canción, es totalmente diferente su soporte, por lo que no puede ser considerado igual, ya que sus diferencias son evidentes. Aparece entonces la invocación al principio de neutralidad, que para los primeros significa que deben tener igual tratamiento, pero, para los otros, el tratamiento debe ser igual, en cuanto se reconozca que son diferentes, y no se puede considerarlos de la misma manera, pues aquello implicaría precisamente romper el principio de neutralidad.

Vern Krishna reconoce que no es fácil responder a estas cuestiones, las reglas que permiten determinar el origen de las rentas funcionaban bien para el comercio tradicional, pero estas son mucho más difíciles de aplicar al comercio electrónico.⁴¹

Más adelante, señala que, el principio internacional generalmente reconocido es que las rentas provenientes de la prestación de servicios personales es considerada como

⁴¹ Vern Krishna, “Comerse électronique: Imposition du revenue international”, documento electrónico.pdf, p. 20: *Ici encore, il n'est pas facile de répondre à ces questions. Les règles qui permettent de déterminer*

provenientes del país donde el servicio es prestado. Este principio se funda sobre la opinión según la cual, con el sitio sobre el que la persona presta el servicio posee una significativa independencia, de suerte que la imposición de estos servicios corresponde a ese país.⁴²

Hortalà propone que, quizá convenga adoptar posturas algo menos conservacionistas del actual *statu quo* fiscal y pensar en introducir cambios si no radicales, sí sustanciales. En efecto, la evolución tecnológica dificulta de tal modo las posibilidades de otorgar a los bienes digitalizables alguna de las categorías tradicionales del hecho imponible —entrega de bienes y prestación de servicios—, que cabría empezar a considerar que los bienes susceptibles de digitalización constituyan un tercer tipo de las mismas.⁴³

Conforme explica el mismo autor, no se trata de un régimen especial a los bienes digitalizados, sino a los *digitalizables*, de esta manera se cumpliría con el principio de neutralidad, toda vez que, por ejemplo, un libro al ser digitalizable, tendrá el mismo tratamiento sea su soporte físico o digital. Recalca, además que esta posibilidad cumple con el principio de flexibilidad, pues se adaptaría a los cambios tecnológicos. *No se trata de establecer un régimen tributario para libros y música, sino de definirlo de modo amplio a través de formulaciones del tipo bienes susceptibles de conversión a un sistema digital, o de lenguaje binario, y reconversión a formato analógico sin menoscabo de sus características y funciones.*⁴⁴

l'origine du revenu fonctionnent bien pour le commerce traditionnel, mais elles sont beaucoup plus difficiles à appliquer au commerce électronique.

⁴² Ibidem, p. 22: *Le principe international généralement reconnu est que le revenu provenant de la prestation de services personnels est considéré comme provenant du pays où le service est rendu. Ce principe est fondé sur l'opinion selon laquelle l'endroit où la personne rend les services possède une signification indépendante importante, de sorte que l'imposition de ces services est raisonnable pour ce pays.*

⁴³ Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccatagliata y Piergiorgio Valente, Op. Cit., p. 134.

⁴⁴ Ibidem, p. 134.

Concordamos con que es una solución más adecuada, buscar una nueva calificación de bienes, pues si se reconoce que estamos ante otro tipo de economía y *otro tipo de realidad*, no cabe seguir pretendiendo aplicar los mismos conceptos que al comercio tradicional, que es fundamentalmente de bienes tangibles.

3.2.3. El *bit tax*: como un sistema alternativo frente a los vigentes sistemas impositivos.-

Dentro de la discusión que se lleva a cabo en el tema de la fiscalidad en el comercio electrónico, han surgido nuevas propuestas, que pretenden imponerse sobre los sistemas impositivos existentes, a la vez que reconceptúa los principios básicos de la tributación, este es el caso preciso del *bit tax*, un impuesto a la información electrónica que se recibe.

Esta propuesta ha sido objeto de fuertes críticas y de plano ha sido rechazada por los Estados Unidos y por la Comunidad Europea, sin embargo, merece atención en cuanto a sus fundamentos, que consideramos recoge una buena parte de las inquietudes planteadas por el comercio electrónico.

Debemos considerar que el mundo actual se desarrolla a pasos agigantados y con una rapidez no conocida antes, la información se ha constituido en el principal bien de intercambio y es transmitida a velocidades inimaginables, todo gracias al uso de herramientas tecnológicas que se están innovando cada día.

Para Charles McLure, Jr. existen varias eras en la historia, la era pre-Gutenberg, la era de la impresión, la era eléctrica/analógica y la era digital, esta última se distingue por la facilidad de transmitir, a bajo costo, y en forma rápida, informaciones almacenadas

electrónicamente, cada vez más en forma bidireccional e interactiva, desde cualquier parte hacia cualquier parte.⁴⁵

Según el informe del Gobierno de los Estados Unidos presentado al Comité de Expertos del ALCA:

*Para el año 2005, cuando entre en vigor el Area de Libre Comercio de las Américas, el comercio se efectuará principalmente por la vía electrónica. El valor del comercio electrónico mundial ya asciende a la suma de unos 100 mil millones de dólares, de los cuales 70 mil millones corresponden al comercio electrónico entre empresas, y el resto, al comercio electrónico de las empresas con los consumidores. Se espera que el comercio electrónico mundial continúe creciendo de forma exponencial y hay por lo menos un cálculo serio que supone que alcanzará la cifra asombrosa de 3 billones para el año 2005.*⁴⁶

El aumento del comercio electrónico junto con los diversos procesos de integración y de globalización trae singulares problemas para muchas ciencias y en especial para el mundo jurídico, pero es en el derecho tributario donde se ve como sus principales postulados pueden ser afectados por esta nueva forma de actividad mercantil.

Una muestra de aquello, es que las propuestas de las Naciones Unidas a través de los modelos de ley elaborados por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI) han debido ser revisadas para dar cabida al fenómeno que significa el comercio electrónico.

El fenómeno es llamado el “new age fiscal”, atribuyéndosele influencia en su creación a la sociología, a la economía, a la técnica digital y a la filosofía.⁴⁷

⁴⁵ Charles McLure, Jr. y Giampaolo Corabi, *La tributación sobre el Comercio Electrónico: Objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria*, Ediciones Depalma, 2000, Buenos Aires, pag. 12 -13.

⁴⁶ Documento Público presentado por los Estados Unidos, 15/7/99 al Comité Conjunto de Expertos del Gobierno y del Sector Privado sobre Comercio Electrónico-ALCA.

Este proceso, cuestiona directamente la vigencia de los sistemas impositivos actuales, que se refieren fundamentalmente a impuestos directos e indirectos (conforme acabamos de ver en el numeral anterior). *Las nuevas formas de comercio interesan no sólo a los impuestos sobre la renta, sino también a los impuestos aduaneros y a los tributos indirectos como el impuesto sobre el valor añadido y requieren, por lo tanto, soluciones de alcance general.*⁴⁸

Ante tal desafío, y al enfrentar situaciones demasiado problemáticas, existen corrientes que se inclinan por simplificar totalmente el sistema tributario y concentrarlo en un solo impuesto, que refleje de mejor manera la realidad económica, y permita suprimir los otros impuestos que llegan a distorsionar el sistema impositivo.

Nicholas Kaldor ya propuso la eliminación de los impuestos directos por un impuesto al gasto, que lo consideró más adecuado con los principios tributarios constitucionales, en especial la progresividad.⁴⁹

Así mismo, ante la incontenible fuerza del avance del comercio electrónico, han surgido voces que proclaman el establecimiento de un nuevo sistema tributario que incluso reemplace a los existentes en esta materia.

Giampaolo Corabi explica la necesidad de un sistema alternativo basado en los estudios de Vito Tanzi, que destaca que los impuestos sobre el trabajo son los que han sido elevados en mayor proporción frente a los otros factores de producción y del consumo. Considerando que es el factor de menos movilidad frente a los otros factores en especial

⁴⁷ Luc Hinnerkens, citado por Rubén O. Asorey, Op. Cit., p. 871.

⁴⁸ Guglielmo Maisto, Op. Cit., p. 694.

⁴⁹ Nicholas Kaldor, *Impuesto al Gasto*, México, Fondo de Cultura Económica.

el capital. Pero debido a la alta tributación, los trabajadores altamente especializados empezaran a tener gran movilidad hacia lugares con menor carga impositiva.⁵⁰

Pero si esto ocurre con el trabajo, se agravará la situación en cuanto a los capitales, que al ser objeto de tributación mayor o especial, migraran con mayor rapidez, de tal manera que en la actualidad muchos consideran que la tributación sobre las rentas de capital no podrá sobrevivir dentro de una economía global.⁵¹ Lo que nos lleva a pensar en sistemas que hagan menos probable la elusión y la evasión tributaria.

Las propuestas alternativas están radicadas sobre nuevas concepciones de las instituciones tributarias que se creían inamovibles, desde el mismo concepto de tributo, que ya no se enmarca únicamente como la potestad del Estado de someter a sus ciudadanos, sino como la obligación que tiene cada ciudadano para aportar al gasto público como miembro y parte de una sociedad, entonces entra en juego el concepto de solidaridad. Así mismo sucede con el principio de capacidad contributiva, que cada día va adquiriendo una nueva dimensión, con la inclusión de temas tributarios referentes al medio ambiente y en este caso al comercio electrónico.

Es conveniente citar lo que Juan Martín Queralt señala sobre el tema:

Superada la vieja concepción del fenómeno tributario, en época reciente han reaparecido nuevas formulaciones en la dogmática moderna que presentan una indudable afinidad con aquellas, por cuanto potencian con claridad los aspectos publicísticos del procedimiento de aplicación de los tributos, poniendo de relieve la verdadera naturaleza social del aspecto tributario, imposible de analizar si no se trasciende la óptica puramente individual.⁵²

⁵⁰ Charles McLure, Jr. y Giampaolo Corabi, *La tributación sobre el Comercio Electrónico: Objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2000, p. 187-189

⁵¹ *Ibidem*, p. 190

⁵² Juan Martín Queralt, "La Potestad Tributaria" en *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2001, p. 148.

Respecto, de esta nueva visión tributaria, los profesores Amatucci y González nos dicen: *De continuo, ha tomado el fundamento de la obligación contributiva no exclusivamente el “status” de la sujeción, sino también en la pertenencia del individuo a la colectividad organizada. Continúan: No hay incompatibilidad entre soberanía y solidaridad. El tributo es expresión de soberanía, la cual es titular el pueblo, pero que se justifica también por la pertenencia del individuo a la colectividad organizada.*⁵³ En definitiva los tributos son obligaciones de solidaridad del ciudadano frente a su comunidad y a la obtención de sus comunes intereses.

Como mayor explicación encontramos que: *Esto se armoniza, además, con el carácter solidario del deber de concurrir a los gastos públicos: aquellos que tienen capacidad contributiva deben concurrir a los gastos públicos también por aquellos que no tienen tal capacidad.*⁵⁴

Acorde con esta nueva visión, José Vicente Troya Jaramillo, señala:

*La capacidad contributiva debe contemplar nuevas formas de imposición más adecuadas a la realidad caracterizada por una economía internacionalizada e integrada a las comunidades regionales y subregionales. Se ha sustentado por todo ello que cabe una interpretación evolutiva del principio de capacidad contributiva. Mejor sería decir una reinterpretación.*⁵⁵

El mismo José Vicente Troya J., nos dice que *la imposición medioambiental se inscribe dentro de la nueva concepción de capacidad contributiva*, podríamos decir entonces, que cosa parecida sucede con el comercio electrónico. *Esto permite que se construya tributos,*

⁵³ Andrea Amatucci y Eusebio González García, “El concepto de Tributo” en *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, Bogotá, Editorial Temis, 2001, p. 7.

⁵⁴ Francesco Moschetti, “El principio de capacidad contributiva” en *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Bogotá, Editorial Temis, 2001, p. 270

⁵⁵ José Vicente Troya Jaramillo, “Capacidad Contributiva y Tributación Ambiental” conferencia dentro del Seminario de Fiscalidad Ambiental, Quito, UASB, mayo del 2002.

*particularmente impuestos, en los cuales se cumpla con el principio capacidad contributiva en modo diferente a cuanto hasta hoy se ha concebido y propugnado.*⁵⁶

Por consiguiente, el principio de capacidad contributiva debe ser tomado en consideración pero transformado al valor de uso de los bienes públicos. Así como en materia medioambiental, el principio es *Quien contamina, paga*. En nuestro tema de comercio electrónico, el principio sería: *Quien usa la realidad virtual, paga*. No estamos muy lejos de una concepción del mundo de propiedad del Estado, donde los ciudadanos deben pagar por su uso.⁵⁷

Giulano Casanova, con relación a las propuestas alternativas, dice:

*En todo este contexto, una de las propuestas que más repercusión ha tenido ha sido la conocida como “bit tax”, fórmula propuesta por Arthur Cordell y Thomas Ide en el mes de noviembre de 1994 en un informe presentado ante el Club de Roma y que entre sus más firmes defensores se encuentra el presidente del High Level Experte Group de la UE y director del Matricht Economic Research Institute on Innovation and Technology, Luc Soete.*⁵⁸

Esta propuesta fue realizada como alternativa para evitar la elusión y la evasión fiscal, ya que el comercio electrónico hace muy difícil la identificación y la ubicación de los actores y agentes comerciales, lo que puede llevar a una disminución de las rentas estatales y el desplazamiento real o ficticio hacia *paraísos fiscales*.

Giampaolo Corabi, explicando este nuevo impuesto, señala:

Si se quiere abordar el problema de la evasión fiscal —problema intrínseco del sistema actual y exacerbado por el impulso inmoral y autónomo de los sujetos económicos a refugiar y esconder sus rentas—, es necesario crear una nueva

⁵⁶ *Ibíd.*, p. 4.

⁵⁷ Giampaolo Corabi, “El Bit Tax” en Charles McLure, Jr. y Giampaolo Corabi, *La tributación sobre el Comercio Electrónico: Objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2000, pp. 192 - 193.

⁵⁸ Feliciano Casanova Guasch, *Op. Cit.*, p. 33.

forma de tributación sobre la nueva forma de riqueza. Se podría gravar el conocimiento y la información, es más, los intercambios de información: éstas son las premisas lógicas del “bit tax”.

Esta nueva forma de tributación se basaría sobre el tráfico digital interactivo, es decir, en el corazón de la nueva riqueza: sería un impuesto simple de determinar, fácil de administrar y difícil de evadir. No se basaría sobre ningún valor agregado, sino en la interactividad y en la intensidad de las transmisiones.⁵⁹

Sería un impuesto específico sobre el número de *bits* de los ficheros descargados desde la red.⁶⁰

La propuesta impositiva del *bit tax* se refiere a establecer un impuesto sobre la cantidad física de información que se produce en una transmisión electrónica, es decir, el número o cantidad de *bit*⁶¹ que son transmitidos en una operación comercial utilizando una red abierta de telecomunicaciones como es el caso de Internet. *El tipo propuesto por Cordell es de 0.000001 centavos de dólar por bit (o un centavo por megabit).*⁶² Esta propuesta sería válida, incluso para la recaudación de los derechos de autor y el control de la propiedad intelectual en Internet.

Según Corabi, el fundamento está en el valor de uso de los bienes públicos que dispone el Estado, aunque esto se haya venido manejando como una tasa, bajo los principios que los servicios indivisibles se financian con impuestos y los servicios divisibles con tasas, por tanto, bajo esta propuesta cabe la reflexión si el *bit tax* es una tasa o un impuesto.

⁵⁹ Giampaolo Corabi, op. cit., p. 199.

⁶⁰ Ruben O. Asorey. Op. Cit., p. 884.

⁶¹ **Bit**, en informática, acrónimo de Binary Digit (dígito binario), que adquiere el valor 1 o 0 en el sistema numérico binario. En el procesamiento y almacenamiento informático un bit es la unidad de información más pequeña manipulada por el ordenador, y está representada físicamente por un elemento como un único pulso enviado a través de un circuito, o bien como un pequeño punto en un disco magnético capaz de almacenar un 0 o un 1. La representación de información se logra mediante la agrupación de bits para lograr un conjunto de valores mayor que permite manejar mayor información. Por ejemplo, la agrupación de ocho bits componen un byte que se utiliza para representar todo tipo de información, incluyendo las letras del alfabeto y los dígitos del 0 al 9. *Enciclopedia Microsoft® Encarta® 99*. © 1993-1998 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

Giampaolo Corabi, fundamenta la propuesta de la siguiente manera:

Podemos anticipar que no hay servicio alguno común que el sujeto público pueda brindar para la utilización de Internet, dado el carácter privado del servicio mismo; en segundo lugar, así como ha sido formulado, el “bit tax” sustituye cada tipología de tributación indirecta sobre las operaciones de comercio electrónico. Por tanto, el servicio público real brindado a cambio de un “bit tax” es la renuncia a financiar los servicios diferenciados mediante la tributación indirecta. No cabe duda de que se trata de financiar los servicios diferenciados, pues el “bit tax” sustituye a los impuestos indirectos”.⁶³

Este impuesto además de financiar a los estados, podría utilizarse para la creación de un fondo internacional tributario que podría ser destinado al desarrollo de la tecnología en países menos industrializados, lo cual constituye una vieja aspiración de varios pensadores de las ciencias financieras, tributarias y económicas, con el fin de sustentar el sistema económico mundial, también en el principio de solidaridad, que como antes vimos modifica el de capacidad contributiva.

Respecto de la potestad territorial, el mismo Corabi nos dice que el *bit tax* cambiaría el criterio de tributación de los impuestos indirectos, reemplazando el de destino por el de origen, como ya sucedió en principio con las telecomunicaciones (que cambió su criterio para el cobro), de tal manera que el impuesto lo cobraría quien transmite.

Esta propuesta desde sus mismos inicios, ha encontrado grandes opositores, fundamentalmente, según se dice, por dejar a un lado el principio de capacidad contributiva y contradecir el principio de neutralidad que se ha establecido respecto del comercio electrónico.

Oficialmente la propuesta de este impuesto ha sido rechazada por Estados Unidos y por la Unión Europea, fundamentalmente por ir contra el acuerdo de que el comercio electrónico

⁶² Feliciano Casanova Guasch, Op. Cit., p. 33.

no debe ser gravado con nuevos aranceles o impuestos específicos, ya que sería discriminatorio frente al comercio que se lo realiza en forma tradicional. Por otro lado, al no distinguirse el fin de la información que se descarga, podría ser más oneroso tener una copiosa correspondencia familiar y personal, que un archivo de gran valor económico pero que tenga pocos bits.

Para Casanova, se trata de un impuesto evidentemente inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica, *pues en su formulación no se tiene en cuenta la capacidad económica del sujeto obligado al pago de este tributo.*⁶⁴

En España, Falcon y Tella ha sido uno de los mayores críticos de esta propuesta ya que considera que, *con absoluto descaro se ofrece este impuesto, en un contexto de ventas electrónicas desde paraísos fiscales, con objeto de asegurar al Estado de residencia de los compradores cierta recaudación a un tipo específico, muy reducido pero aplicado sobre millones de bits y al margen de cualquier índice directo o indirecto de capacidad contributiva, con la sola finalidad de mantener la recaudación.*⁶⁵

En el mismo sentido Cazorla Prieto, considera que este tipo de tributo debe considerarse inadmisibles al atender a parámetros completamente alejados de los índices directos de capacidad económica.⁶⁶

La principal preocupación deriva del hecho que el impuesto no diferencia en el producto, igual sería bajar una novela o producto cultural que cualquier video aficionado o fotos personales, así como software para aplicaciones comerciales e industriales. Al ser un

⁶³ Giampaolo Corabi, Op. cit., p. 203.

⁶⁴ Feliciano Casanova Guash, Op. cit., p. 34.

⁶⁵ Citado por Feliciano Casanova Guash, Op. cit., 34

impuesto indirecto se repercute sobre el consumidor y al ser sobre el valor total (ad valorem) podría producirse un desvío de comercio hacia sectores de menores costos, lo que perjudicaría el desarrollo del comercio electrónico.

La Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, también es contraria al *bit tax*, calificándolo de *injusto (al exaccionar las transacciones del comercio electrónico no según su valor, sino conforme a las unidades binarias del impulso informático); tecnológicamente desfasado (las nuevas tecnologías permiten comprimir datos); limitado (gravando operaciones que no tienen por qué tener un carácter comercial)*.⁶⁷

Sin embargo, la propuesta del *bit tax* analizada desde la nueva concepción de la capacidad contributiva y de la posibilidad de nuevos tipos de tributos que tengan otros fundamentos, como los que se aplican en el ámbito medioambiental, merece una mayor atención, pues si bien es cierto, en la actualidad adolece de varias falencias en su planteamiento, esto no es exclusivo del *bit tax*, sino de todo el sistema tributario que no logra adecuar o adecuarse a los nuevos adelantos tecnológicos y su aplicación en el sector mercantil.

Asorey menciona que, *se vaticina que los países con un resultado neto negativo en la balanza del comercio electrónico intentarán gravar los ingresos brutos del comercio electrónico, mientras que otros, como Estados Unidos, con un balance positivo de comercio electrónico pretenderán gravar poniendo énfasis en el concepto de residencia*.⁶⁸

⁶⁶ Luis María Cazorla Prieto y Pablo Chico de la Cámara, *Los impuestos en el Comercio Electrónico*, Navarra, Editorial Arazandi, 2001, p.33.

⁶⁷ *Ibíd*em, p. 34.

⁶⁸ Rubén Asorey, *Op. Cit.*, p. 883.

Cabe preguntarnos si dentro de esta discusión, ¿una variante del *bit tax*, no sirve como fundamento para sustentar la necesidad de gravar los ingresos netos en la fuente, basados en la transmisión física de datos?

Recordemos que el Impuesto a la Circulación de Capitales (ICC)⁶⁹ que fue establecido en nuestro País en el año de 1999, sustituyó al Impuesto a la Renta; el ICC no medía la capacidad contributiva real del contribuyente, miraba simplemente *un indicio* de capacidad contributiva, que por lo mismo, en muchos casos no era real sino ficticio, sin embargo de este gran defecto, debido a las urgencias fiscales, este tipo de impuestos ha sido implementado en muchos países de la región, como Colombia y Venezuela, con el visto bueno de organismos internacionales que únicamente tienen finalidades recaudatorias⁷⁰.

Lo mismo sucede con otros tributos, como son ciertas tasas, por ejemplo, el peaje en una carretera: no mira la capacidad del contribuyente, pues da lo mismo utilizar pocos kilómetros de la vía, o la carretera entera, sin que tampoco se pueda entrar a considerar, sobre si el uso es con fines de lucro o no, es decir, no se considera si la utilización de la vía le significa a la persona que transita, un aumento de sus rentas, o solo puede tratarse de un asunto netamente familiar.

Por lo tanto, la idea del *bit tax*, debe ser analizada con más detenimiento, no tanto, como solución definitiva a la fiscalidad en el comercio electrónico, sino como un inicio para proponer nuevas alternativas. Las críticas, si bien, están fundamentadas no son absolutas, debiendo recordar que la idea final es una mejor distribución de las rentas entre países, por lo que propuestas como éstas, al ser un impuesto cobrado por los países

⁶⁹ El inciso primero del Art. 1 de la Ley de Reordenamiento en Materia Económica 98-17 (1%) (RO 78, 1-XII-1998), que crea el ICC, dispone: ***Creación del impuesto a la circulación de capitales.- Créase el impuesto del uno por ciento (1%) sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen a través de las instituciones que integran el sistema financiero nacional (off shore incluidas), sean estas en moneda nacional, unidades de valor constante o monedas extranjeras...***

consumidores, no beneficia completamente a los estados productores de servicios electrónicos, como lo son los países desarrollados.

Recogemos las expresiones de Pardini, que señala: *La solución de esta problemática es de tal entidad que deberá, indefectiblemente, constituir un nuevo subsistema de excepción, dentro de los principios tributarios escogidos por un país y atento a sus particularidades, sea “aggiornando” dichos principios o dando la posibilidad de incorporar otros nuevos —atento a que es un subsistema justamente de excepción—, con su aplicación acotada al comercio electrónico. Mas este nuevo subsistema no sólo deberá ser efectivo, en cuanto a la posibilidad técnica de ser aplicado, sino (y por sobre todo) atractivo, en lo que respecta a lo adecuado de sus costos, las ventajas de la previsión y la claridad, y cualquier otro beneficio al cual, por el hecho de participar del sistema, se tenga derecho.*⁷¹

3.3. Criterios de conveniencia o perjuicio para gravar el comercio electrónico.-

El comercio electrónico, en sus más amplia concepción, comprende todo tipo de operaciones que se realicen a través de medios electrónicos, siendo su actual relevancia, por la velocidad y magnitud que han alcanzado debido al desarrollo de la Internet.

Ahora bien, la Internet no se presenta como una exclusiva herramienta de movimientos económicos, también se lo considera como un medio idóneo para la información, la educación y el conocimiento, que corresponde a la época actual, denominada *sociedad de la información*.

⁷⁰ Más información en: <http://www.comunidadandina.org/politicas/armonizacion.htm#anchor>

Así lo recoge la *Ley de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico* de España, que dentro de su exposición de motivos manifiesta: *Lo que la Directiva 2000/31/CE denomina «sociedad de la información» viene determinado por la extraordinaria expansión de las redes de telecomunicaciones y, en especial, de Internet como vehículo de transmisión e intercambio de todo tipo de información. Su incorporación a la vida económica y social ofrece innumerables ventajas, como la mejora de la eficiencia empresarial, el incremento de las posibilidades de elección de los usuarios y la aparición de nuevas fuentes de empleo.*⁷²

Conforme ya lo habíamos mencionado antes⁷³, surgen diversas posiciones, que van desde declarar al Internet una zona libre de impuestos, con el fin de promover su utilización y desarrollo, hasta, aquellos que consideran que no se debe tener un tratamiento más favorable al Internet, pues implicaría una discriminación en contra de cualquier otra forma tradicional o analógica.

3.3.1. La posición de diferentes organismos.-

Pese a que, a lo largo de este trabajo, nos hemos referido ya a las posiciones de distintos países y organizaciones internacionales, hacemos a continuación un resumen de los documentos más importantes, que han sido emitidos al respecto, ya que nos permiten apreciar el desarrollo doctrinal de esta materia, que se da en el ámbito oficial:

a) Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).-

⁷¹ Aníbal A. Pardini, Op. Cit., p. 138.

⁷² España aprobó el 3 de julio del 2002 la *Ley de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico*

⁷³ *Supra*, 3.1.

La OCDE creó la Comisión de Asuntos Fiscales, que se encarga de llevar adelante el estudio de la Fiscalidad en el Comercio Electrónico, empezando a tratar el tema en los Comentarios al Modelo de Convenio para evitar la doble imposición (1992) al referirse al tratamiento del software.

Pero fundamentalmente debemos considerar las reuniones de Turkú (Finlandia, 1997) y Ottawa (Canadá, 1998), donde se ha planteado las bases para acuerdos internacionales de tipo tributario que recogen la problemática planteada por el Comercio Electrónico, en el encuentro de Turkú se encontraron los puntos coincidentes, así como los de mayor conflicto, además de los que merecen un estudio más profundo.

En Ottawa se logró por primera vez reunir representantes de organizaciones internacionales, del sector empresarial, de los sindicatos, de las organizaciones de consumidores y de los operadores del sector, a fin de discutir de modo conjunto y transparente las cuestiones que afectan al comercio electrónico mundial y a su evolución.⁷⁴

En esta reunión se estableció los principios de fiscalidad⁷⁵ que deben aplicarse en forma directa al comercio electrónico, que son: la neutralidad, la eficacia, la seguridad, la equidad y la flexibilidad⁷⁶.

b) Los Estados Unidos de Norteamérica.-

Entre los documentos oficiales más importantes en esta materia se encuentran: *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*, del Departamento del Tesoro,

⁷⁴ Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccatagliata y Piergiorgio Valente, Op. Cit., p. 259

⁷⁵ Explicados en detalle en *Supra* 3.1.

⁷⁶ Los documentos de la OCDE están disponibles en www.oecd.org

Oficina de Políticas Fiscales, Noviembre de 1996, hace una revisión de lo que denomina “Superautopista de la Información” (*Information Superhighway*), sus eventuales problemas entre distintas jurisdicciones tributarias y el conflicto entre los criterios de la fuente frente al de la residencia.

El conocido como *White Paper*, documento oficial de la Casa Blanca denominado *A Framework for Global Electronic Commerce* de julio de 1997, que señala que no debe introducirse nuevos impuestos sobre el comercio realizado a través de Internet, y que la fiscalidad en esta materia debe cuidar de no intervenir en el comercio electrónico ni a favor ni en contra del comercio tradicional; el sistema debe ser simple y transparente; y, debe permitir aproximar el sistema de los Estados Unidos con los de sus socios internacionales.

En octubre de 1998, se aprueba la *Internet Tax Freedom Act*, por el Congreso norteamericano, por el cual se impone una moratoria impositiva al Internet por el trienio 1999-2001, hasta tanto una Comisión debió preparar un documento con las principales recomendaciones para esta materia.

El 28 de Noviembre del 2001, el Presidente Bush firmó el documento (H.R. 1552) que extiende la *Internet Tax Freedom Act* por dos años más, hasta el 1 de noviembre del 2003; siendo la culminación de un proceso de largos debates entre las Cámaras del Congreso que pugnan por reforzar la potestad de los Estados de la Unión para poder gravar con el impuesto sobre las ventas.⁷⁷

Es decir, el debate tiene como eje, la amplia potestad estatal que permite la Constitución norteamericana, lo que faculta para que cada estado impongan los impuestos que mejor le

⁷⁷ www.ecommercetax.com.doc.120201.htm, 30/10/02

convenga, pero que en el comercio electrónico causaría gravísimos problemas entre estas jurisdicciones estatales, por lo que se prefiere diferir una resolución final sobre este tema.

Giampaolo Corabi, señala que, en realidad, el crecimiento exponencial de las ventas vía Internet no hizo más que destacar problemas ya advertidos, por ser inherentes al sistema tributario vigente en los Estados Unidos. La cuestión primera, y fundamental, se refiere al número exagerado de impuestos resultantes de la suma entre impuestos federales, estatales y locales. Además, la falta de un criterio único para la imposición determina marcadas diferencias entre los impuestos debidos a cada estado. El factor adicional son los crecientes roces entre el gobierno federal y los gobiernos locales, quienes ven restringido su espacio de intervención (no solo de tipo fiscal) sobre el territorio a favor de iniciativas promovidas centralmente, las cuales no tienen en cuenta las dificultades objetivas que puedan surgir.⁷⁸

c) La Unión Europea.-

Es importante la posición de la Unión Europea, pues mantiene su criterio de imposición al comercio electrónico, fundamentalmente sobre los mismos principios que regulan el IVA, aunque debemos tomar en cuenta que este impuesto ha sido el de más difícil armonización dentro de la Unión.

La Comisión Europea, en 1995, encargó a un grupo de expertos independientes la elaboración de un trabajo sobre este tema, el denominado *High Level Group (HLG)*, debiendo formular propuestas para lograr los mayores beneficios por este nuevo fenómeno.

⁷⁸ Charles Mc.Lure Jr. y Giampaolo Corabi, Op. Cit., p. 52, pie de página 13.

Este Grupo de Expertos entre sus conclusiones, determina la plena aplicación de los principios del IVA al comercio electrónico; así mismo, que los gobiernos europeos tengan cuidado con nuevas formas de evasión o elusión fiscal. *Sin embargo, en todo lo referido a los servicios informativos intangibles una mera adaptación no sería suficiente, y tal y como afirma en su informe final el HLG, va a ser necesario diseñar una forma alternativa de imposición. A estos efectos sugirieron que la imposición se basara en la intensidad de las transmisiones electrónicas, debiéndose instrumentar a tal fin un impuesto sobre la cantidad de “bits” transmitidos.*⁷⁹

El informe del HLG es independiente, es decir, no oficial de la Unión Europea, y por lo mismo, no vinculante. En los documentos oficiales se mantiene concordancia al adoptar el criterio de que se mantenga el sistema vigente y se adapte a la nueva realidad donde sea necesario, rechazando la posibilidad de un sistema impositivo alterno.

La Comisión Europea emitió en 1997, la *Iniciativa europea de comercio electrónico*; y ha dictado varios documentos más, en especial sobre la fiscalidad indirecta en el comercio electrónico, es decir, para la aplicación del IVA, destacando: *Comunicación (98) 374, de la Comisión al Consejo de Ministros, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, comercio electrónico y fiscalidad indirecta, Bruselas 17 de junio de 1998*; y, *Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, COM (98) 586, relativa a determinados aspectos jurídicos del comercio electrónico en el mercado interior, Bruselas 18 de noviembre de 1998*.

En Mayo del 2002, la Unión Europea (UE) introdujo una enmienda a la legislación existente sobre el IVA, que requiere a los vendedores no residentes de la UE apliquen el IVA, cuando vendan “mercaderías digitales” en la Unión Europea. Las nuevas reglas se

⁷⁹ Joan Hortalà i Vallvé, Franco Roccatagliata y Piergiorgio Valente, Op. Cit, p. 240.

suponen para contener una “ventaja injusta” disfrutada por comerciantes no residentes. Las nuevas reglas entrarán en vigencia en julio de 2003. Este sistema deberá ser implementado durante tres años y solo entonces podrá ser extendido o enmendado. Los no residentes de la Unión Europea, que hagan negocios electrónicos, serán capaces de usar un plan especial de inscripción simplificada, que se completará *on line*, sin la necesidad de un representante fiscal o cualquier presencia física.⁸⁰

Esta decisión ha causado disgusto a los Estados Unidos y se busca todavía llegar a un acuerdo para un tratamiento fiscal armonizado.

El avance en esta materia es, por momentos, increíblemente rápido, pero relativamente lento frente al avance de la tecnología, sin embargo, muy pocos consensos se han logrado, y tenemos que enfrentar la interpretación de ciertos principios, como el de la neutralidad, desde puntos de vista políticos más que teóricos tributarios.

Las discusiones continúan y continuarán, porque recién estamos tratando de determinar las preguntas, faltando mucho para llegar a las respuestas, mientras tanto, nuevas inquietudes se presentan, por lo que primero se deberá establecer principios que no sobrepongan los intereses de determinados países sobre otros, sino que a nivel internacional, el sistema fiscal, también cumpla con el principio de equidad y proporcionalidad, permitiendo una justa distribución de las rentas entre países.

⁸⁰ www.ecommercetax.com.doc.061602.htm, 30/10/02

Conclusiones:

El derecho tributario en general y el derecho internacional tributario en especial están sometidos a una urgente redefinición de sus principios y de sus conceptos, debido al desarrollo de la Internet, que permite la realización de transacciones comerciales vía electrónica, a una velocidad y en una magnitud antes no conocida.

Estos principios y conceptos fueron diseñados durante y para una época analógica y de comercio de bienes materiales, por lo que ante el auge del comercio de bienes inmateriales digitalizados, no pueden ser adecuados a cabalidad, pues responden a una lógica diferente de la actual, que se plantea a través del comercio electrónico.

El principio de legalidad y de capacidad contributiva, así como los conceptos de soberanía, soberanía fiscal, residencia y establecimiento permanente, son los principales que deben ser redefinidos frente al comercio electrónico.

De la misma manera, en la parte especial del Derecho Tributario, los sistemas actuales de imposición, que aceptan la distinción entre directos e indirectos, están siendo enfrentados a la dificultad de ser eficientes en la práctica, cuando se refiere a gravar transacciones que se realizan a través de la Internet.

El comercio electrónico tiene previsiones de un mayor desarrollo y avance, debido a las ventajas que presenta, así como por la continua evolución de la tecnología que permite una mayor cantidad de transacciones en menor tiempo, con ahorro de recursos y evitando

las distancias. Es decir, el cuestionamiento al derecho tributario es constante y aumenta cada vez más, sin que pueda existir una respuesta adecuada y oportuna, por lo que es necesario que se establezcan los principios y conceptos propios, que sean plenamente adecuados a la *realidad virtual de la sociedad de la información*.

La soberanía en general y la soberanía fiscal en especial, por los fenómenos de integración, globalización e incluso por los de descentralización, que antes eran concebidos de una manera absoluta, acorde con el modelo de estado imperante, en la actualidad se ha debido reconocer que pueden ser ejercidas de manera distinta, esto es, a través de otros órganos internos o supranacionales, que sin dejar de tener esa calidad de *soberano* en cierta manera está sometido a mayores limitaciones, tanto en lo interno como en lo externo, toda vez, que para adentro, sigue siendo un poder de decidir en última instancia; y, para fuera, es la independencia que tiene frente a otros estados que actúan en igual de condiciones.

Ante la superación de las fronteras, dentro del *ciber espacio*, consideramos que el comercio electrónico debe ser regulado, en forma particular, a través de convenios internacionales de tipo tributario, pues solo con la cooperación internacional se podrá establecer los términos adecuados para evitar la evasión y elusión, pero sobretudo para lograr un reparto adecuado de las rentas a nivel mundial, que provengan del comercio electrónico, ya que el principio de progresividad, junto con las nociones de igualdad y equidad deben ser respetadas y logradas desde el ámbito internacional.

El concepto de establecimiento permanente no ha llegado a tener una definición completamente consensuada, pero ante la *economía digital* ese consenso se vuelto lejano, toda vez, que las distintas administraciones fiscales a través de sus ordenamientos jurídicos y de la negociación de los Convenios Tributarios Internacionales, siempre buscan

extender su capacidad de imposición a los no residentes, y a la vez, restringir a los otros estados, la posibilidad de gravar a sus residentes.

En definitiva, y lo que se vuelve cada vez más evidente, es que toda la discusión doctrinal a nivel internacional gira sobre la prevalencia del criterio de la fuente o del criterio de la residencia. El primero propugnado y defendido por países latinoamericanos y que en general son consumidores; el segundo ardorosamente mantenido por países de mayor desarrollo económico, que son proveedores de capital y de servicios. Un claro ejemplo, es Estados Unidos de Norteamérica, que puede tener una balanza comercial desfavorable, lo que quiere decir mayor importaciones que exportaciones, por lo que le conviene gravar el consumo de sus residentes; pero a la vez, en la balanza de pagos es ampliamente beneficiario, es decir, mantiene capitales en el exterior y recupera rendimientos, por lo que no le conviene que sus residentes sean gravados en la fuente.

En cierto modo, en el tema tributario internacional, existe una permanente tensión entre quienes propugnan el criterio de la fuente con los defensores del criterio de la renta, reduciéndose, lamentablemente, la discusión a un nivel político, ya que a nivel doctrinal, es cada vez más aceptado, que el criterio de la fuente implica una mayor justicia tributaria entre países.

Los sistemas impositivos actuales que se refieren a impuestos directos e indirectos, son tratados de aplicar por los países más desarrollados, desechando propuestas alternativas, como por ejemplo, la del *bit tax*, pese a que existe el reconocimiento expreso y generalizado que los sistemas actuales, tal como están concebidos no responden a la realidad actual del comercio electrónico, mucho menos a sus desafíos futuros. Encontrándose una cierta contradicción, ya que por un lado se propugna la aplicación de los sistemas actuales, pero por otro se reconoce la deficiencia de los mismos; lo que se

puede explicar porque las políticas tributarias son dictadas sobre los intereses particulares de cada país, y no sobre bases conceptuales que permitan una mejor distribución de rentas a nivel internacional.

Recomendaciones:

Es necesario un mayor estudio de la fiscalidad en el comercio electrónico, toda vez que es un tema de constante actualidad y que nos enfrenta a una realidad que todavía no está regulada, por lo que puede servir de base para evasión o elusión impositiva, con afectación a la recaudación tributaria y a prácticas no aceptadas por la legislación. Solo con el estudio profundo y conciente, seremos capaces de, en primer lugar, entender la compleja problemática que se nos presenta; y, en segundo lugar, poder proponer respuestas y soluciones.

En especial, la Universidad Andina Simón Bolívar - Sede Ecuador debería programar curso permanente, seminarios especializados y actos académicos que permitan el desarrollo doctrinal de este tema. Sobre todo, porque es necesario que a nivel latinoamericano, como países de menor desarrollo económico y tecnológico, formulemos una propuesta de solución que, en algo, se equilibre con los intereses de los países más desarrollados, es decir, se logre que el sistema tributario internacional, también responda a los principios de progresividad y promuevan una justa redistribución de rentas entre países, con el producto de las relaciones transfronterizas realizadas a través del comercio electrónico.

Dentro de los estudios que se formulen se debería, considerar siempre, el análisis para la aplicación del criterio de la fuente, toda vez, que tradicionalmente ha sido la posición defendida en forma privilegiada, por los países latinoamericanos y que en mayor grado refleja una justa distribución de las rentas a nivel local.

Se debe empezar a estudiar propuestas de definición de conceptos básicos del derecho tributario y del derecho tributario internacional, como los aquí analizados; así como llegar a determinar principios que sean de interpretación unívoca, para que no suceda lo que actualmente pasa con el principio de neutralidad que puede ser tomado desde dos puntos de vista distintos, sin que se llegue a tener consensos sobre el tema, pues priman intereses económicos particulares de cada país.

La Internet permite un acceso inmesurable a información de todo el mundo y de la forma más actualizada posible, por lo que se debería recopilar una base de datos de documentos electrónicos sobre la materia de fiscalidad y comercio electrónico, que permite el estudio más profundo y crítico de este tema, por lo que la Universidad Andina Simón Bolívar - Sede Ecuador, debería implementar y mantener una Biblioteca Virtual, que cuente con documentos calificados en su valía académica y seriedad de las propuestas, a través de los señores Profesores del Área.

Los encargados de hacer políticas tributarias a nivel nacional, en especial la Presidencia de la República y el Servicio de Rentas Internas deberían promover el estudio de temas relacionados con la fiscalidad en el comercio electrónico, dada la importancia y trascendencia del tema, y sobre todo con el fin de llegar a proponer una regulación adecuada y oportuna a nivel interno, pero sobre todo, estar preparados para la negociación de convenios internacionales en materia tributaria sobre este tema.

A nivel seccional, sería importante, que los Municipios, como el de Quito, que son grandes centros de negocios, consideren la posibilidad de incorporar a sus ordenanzas, conceptos como el del establecimiento permanente, en especial dentro del impuesto de patentes municipales, pues muchas empresas han decidido cambiar su domicilio social a otro

cantón donde la carga impositiva es muy baja o no existe el suficiente control tributario, produciéndose casos de evasión o elusión.

Las propuestas de sistemas de impuestos alternativos a los ya existentes, como el *bit tax* deberían ser considerados en forma más detenida, pues el rechazo del que ha sido objeto por parte de los países más desarrollados no responde a criterios doctrinarios sino a intereses económicos, por lo que sería importante tomar estas propuestas alternativas como base para un estudio más profundo del tema y nos sirvan de sustento para futuras propuestas, más adecuadas a la realidad de la economía digital.

Bibliografía:

- ALVAREZ Rodríguez, Julio Fernando, "Aspectos tributarios relevantes de los servicios de telecomunicaciones", Ponencia, Cartagena, XXIV Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, ICDT, 2000.
- AMATUCCI, Andrea, coord., *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I y II, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2001
- AMATUCCI Andrea y GONZALEZ García Eusebio, "El concepto de Tributo" en *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo II, Bogotá, Editorial Temis, 2001
- ASOREY, Rubén O., "El impacto del cibercomercio en los principios fiscales y en libertad de comercio" en *Corso de Diritto Tributario Internazionale*, Padova, CEDAM, 1999.
- BROTONS Antonio Remiro, et al, *Derecho Internacional*, Madrid, Mc Graw-Hill, 1997
- BUITRAGO Díaz, Esperanza, "Comercio electrónico de intangibles, una visión a partir de los principios constitucionales tributarios", en *Dikaion*, No. 9, Bogotá, Universidad de la Sabana, 2000.
- "Comercio Electrónico y Tributación" en *Revista 50*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- CALVO Ortega, Rafael, et al., "Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación del impuesto", en Simón Acosta, Eugenio, coord. *Comentario a la ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas y a la ley del impuesto sobre el patrimonio*, Pamplona, Ed. Aranzadi, 1995.
- CAMPAGNALE, Norberto Pablo, CATINOT Silvia Guadalupe y PARRONDO Alfredo Javier, *El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales*, Buenos Aires, Editorial La Ley, 2000
- CAZORLA Prieto, Luis María y CHICO de la Cámara Pablo, *Los impuestos en el Comercio Electrónico*, Navarra, Arazandi, 2001
- CONFERENCIA de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo, Preparación de las Futuras Negociaciones Comerciales Multilaterales, *Asuntos e Investigaciones Necesarias desde una Perspectiva de Desarrollo*, New York y Ginebra, Naciones Unidas, 1999.
- CREMADES Javier, FERNÁNDEZ-ORDOÑEZ Miguel Angel e ILLESCAS Rafael, *Régimen Jurídico de Internet*, Madrid, La Ley - Actualidad S.A., 2002

- DIAZ, Vicente Oscar, *El comercio electrónico y sus efectos en las relaciones tributarias internacionales*, Buenos Aires, Ediciones Macchi, 2001
- ECUADOR, *Boletín del Tribunal Fiscal*, Nos. 4-5, Diciembre 1964.
- FALCON Y TELLA Ramón, "Tendencias Actuales en los Criterios de Sujeción al Tributo: Hacia la Territorialidad", en *Crónica Tributaria No. 100*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2001,
- FEDELE Andrea, "La reserva de ley" en *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Bogotá, Editorial Temis S.A., 2001.
- GARCIA PRATS Francisco Alfredo, *El Establecimiento Permanente, Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria*, Madrid, Tecnos, 1996,
- GARCIA Vizcaíno Catalina, *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas*, 2da. ed., Buenos Aires, Depalma, 1999.
- GIULIANI Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, Vol. I, 6ta. ed., Buenos Aires, Depalma, 1997.
- HANCE, Oliver; *Leyes y negocios en Internet*, México D.F., McGraw Hill, 1996.
- HORTALÀ i Vallvé, Joan, ROCCATAGLIATA Franco y VALENTE Piergiorgio, *La fiscalidad del comercio electrónico*, Barcelona, CISS Praxis, 2000
- JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ra. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1999.
- KALDOR Nicholas, *Impuesto al Gasto*, México, Fondo de Cultura Económica.
- LICCARDO Gaetano, "Introducción al Estudio del Derecho Tributario" en *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Andrea Amatucci (coordinador), Bogotá, Editorial Temis, 2001
- LOPEZ Espadafor, Carlos, *Fiscalidad internacional y territorialidad del tributo*, Madrid, McGraw Hill, 1995.
- MATEO DE ROS, Rafael y MENDEZ DE VIGO, Juan Manuel, *Derecho de Internet, Contratación electrónica y firma digital*, Navarra, Editorial Aranzadi, 2001.
- MAYSTO, Guglielmo, "Reflexiones en materia de tributación del comercio electrónico" en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1998.
- MC LURE, Charles E, Jr. y CORABI Giampaolo, *La Tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 2000.
- MINISTERIO de Hacienda y Secretaria de Estado de Hacienda, *Informe de la Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, Resumen Actualizado*, Octubre 2000,

- MONTAÑO Galarza, César, *El Ecuador y los problemas de la doble imposición internacional*, Quito, Corporación Editora Nacional y Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, 1999
- MOSCHETTI Francesco, “El principio de capacidad contributiva” en *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Bogotá, Editorial Temis, 2001
- NUÑEZ, Adriana, *Comercio Electrónico, Aspectos Impositivos, Contables y Tecnológicos*, Buenos Aires, Ed. La Ley, 2001
- OBANDO Marquez, José María, “Aspectos Impositivos de la ley de comercio electrónico en Colombia” en *Revista 50*, Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- PARDINI, Aníbal, *Derecho de Internet*, Buenos Aires, Ediciones la Rocca, 2002.
- PÉREZ DE AYALA José Luis y GONZALEZ GARCIA Eusebio, *Derecho Tributario I*, Salamanca, Plaza Universitaria Ediciones, 1994.
- PLAZAS Vega, Mauricio, *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario, Las ideas políticas de la hacienda pública*, Sta. Fe de Bogota, Ed. Temis, 2000.
- Derecho Tributario Comunitario, La Armonización Tributaria en el Sistema Andino de Integración*, Sta. Fe de Bogotá, Ed. Legis, 2001
- QUERALT, Martín Juan y Otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Bogota, Tecnos, 11ma. Edición.
- “La potestad tributaria” en *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Bogotá, Temis, 2000
- SARRA, Andrea Viviana, *Comercio electrónico y derecho, Aspectos jurídicos de los negocios en Internet*, Buenos Aires, Ed. Astrea, 2000
- TOBAR DONOSO, Julio, *Elementos de Ciencia Política*, Quito, Educ., 1981
- TOFFLER Alvin, *El “shock” del futuro*, 14ta. ed., Barcelona, Plaza & Janes Editores, 1998,
- TROYA JARAMILLO, José Vicente, “Temas Especiales de Tributación Internacional” en *Derecho Internacional Privado en América Latina*, Jan Kleinheistekamp y Gonzalo A. Lorenzo Idiarte (coordinadores), Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, 2002, pp. 379-398.
- “Capacidad Contributiva y Tributación Ambiental” conferencia dentro del Seminario de Fiscalidad Ambiental, Quito, UASB, mayo del 2002.
- “La Relación Jurídico-Tributaria”, materiales para la cátedra de Derecho Formal Tributario, Quito, UASB, 2001
- “El nuevo derecho constitucional tributario ecuatoriano”, en *Estudios en Memoria de Ramón Valdés Costa*, Montevideo, Fondo de Cultura Universitaria, 1998.
- Derecho Internacional Tributario*, Quito, Corporación Editora Nacional, 1990.

TRUJILLO, Julio César, *Teoría del Estado en el Ecuador, estudio de derecho constitucional*, Quito, Corporación Editora Nacional / UASB, 1994.

UCKMAR, Víctor, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Bogotá, Ed. Temis, 2002

“Tratados Internacionales en Materia Tributaria” en *Tratado de Derecho Tributario*, Tomo I, Bogotá, Editorial Temis, 2001.

VELARDE, Silvia, “Los conceptos de Ciudadanía y Residencia Fiscal en el Derecho Estadounidense” en *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario No. 2*, Agosto 1997.

VILLEGAS, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Buenos Aires, Astrea, 2002

Manual de finanzas públicas, Buenos Aires, Depalma, 2000.

PAGINAS WEB:

- Feliciano Casanova Guasch, España: Comercio electrónico: nuevos problemas y tensiones sobre el sistema fiscal, <http://vlex.com/redi/No. 39 - Octubre del 2001/12> y <http://vlex.com/redi/No. 39 - Octubre del 2001/12>
- Yolanda García Calvente, Fiscalidad del comercio electrónico, <http://www.eumed.net/cursecon/colaboraciones/Garcia-Calvente-fiscace-A.htm>
- Tomás López-Guzmán, “La fiscalidad de los entornos virtuales”, en http://uoc.terra.es/art/uoc/0105022/lopez_imp.html
- Guillem Domingo Perez, España: E-Commerce y El Establecimiento Permanente, <http://publicaciones.derecho.org/redi/No. 35 - Junio del 2001/7>
- Mercedes Ribet y Juan Carlos Yemma, “La imposición y el comercio electrónico” en <http://www.deloitte.com.ar/espanol/articulos/ecommerce1.asp>
- ADVISORY Commission on Electronic Commerce, *Report to Congress*, April 2000, <http://www.ecommercecommission.org/transmittal.pdf>
- <http://www.geocities.com/WallStreet/District/1137/pipeline.html>
- http://oecd.org/daf/fa/e_com/e_com.htm
- <http://www.eumed.net/cursecon/colaboraciones/Garcia-Calvente-fiscace-A.htm>
- Informe de la Comisión para el Estudio del comercio electrónico en la fiscalidad española, <http://www.minhac.es/comfisc/informe.htm>
- <http://www.intercom.es/webjur/nuevastec/anteriores.htm>
- <http://ecommercetax.com>

- www.oecd.org

DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS:

AUJEAN Michel, *“Jurisdicción Tributaria Aplicable Al Comercio Electrónico – Implicaciones Para El Sistema Europeo Del Iva”*

CORABI Giampaolo, “Consecuencias tributarias del comercio electrónico”, documento electrónico, originalmente publicado en *Criterios Tributarios*, años XIV n. 132/133

DIAZ Vicente Oscar, *“Conceptos y alcance del CiberComercio”*

DE LARA PEREZ Amparo, *Un apunte sobre la fiscalidad del comercio electrónico*, Universidad Autónoma de Madrid, Doc. No. 10/02

DOCUMENTO Público presentado por los Estados Unidos, 15/7/99 al Comité Conjunto de Expertos del Gobierno y del Sector Privado sobre Comercio Electrónico-ALCA.

FERNANDEZ ORIGGI Italo, *“Comercio Electronico, Consideraciones En Torno A Una Nueva Area De Trabajo En Materia Fiscal”*

HELLERSTEIN Walter, *“Taxation Of Telecommunications And Electronic Commerce: Overview And Appraisal”*

HINES James R. Jr., *“International Taxation And The Location Of Inventive Activity”*

HORTALA i Villavé, Joán, “¿Cómo Afectará El Iva Al Comercio Electrónico?”, (Redi No. 45, Abril De 2002)

HORTALA i Villavé, Joán, “El IVA en el comercio electrónico”, Universidad de Barcelona, 2000

KRISHNA Vern, *“Comerse électronique: Imposition du revenue international”*

Ley de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico, Boletín Oficial de las Cortes Generales, 3 de julio del 2002.

LI Jinyan y SEE Jonathan, “Electronic Commerce and Interntional Taxation”, documento electrónico.pdf

MCINTYRE Michael J., *“U.S. Taxation Of Foreign Corporations In The Digital Age”*

Organización Mundial Del Comercio, *“Estados Unidos - Trato Fiscal Aplicado a Empresas De Ventas En El Extranjero”, Recurso De Las Comunidades Europeas, Párrafo 5 Del Artículo 21 Del Esd, Informe Del Órgano De Apelación”*

PRINCE GONZALEZ Juan Carlos, *“Gravabilidad Con El Iva En Venezuela”*

RAINER J Lorenzo M., “Venezuela: Vigencia del Principio de Legalidad en el Derecho de las Telecomunicaciones”. *REDI: Revista Electrónica de Derecho Informático*. Número 48, en http://v2.vlex.com/global/redi/detalle_doctrina_redi.asp?articulo=163069

REYES SALINAS Héctor, Centro de Estudios Fiscales y Legislativos, *Internet y los Impuestos*, Oct. 9/2000.

RHEINLAENDER Peter, *"Permanent Establishment" And "Place Of Supply" As Geographical Tax Nexi In E-Commerce*.

RIBAS Xavier - Propuestas americanas respecto a los impuestos en Internet.htm

TEIXEIRA GICO Ivo Junior, "Brasil: Novas Formas de Comércio Internacional: O Comércio Eletrônico - Desafios ao Diretio Tributário e Econômico." *REDI: Revista Electrónica de Derecho Informático*. Número 49, en http://v2.vlex.com/global/redi/detalle_doctrina_redi.asp?articulo=165799